

DIE WIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNGSWEISE IM STEUERRECHT

Ein Beitrag unter besonderer Berücksichtigung
betriebswirtschaftlicher Ansätze

Hans Maerz

1976



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554612_0013

DIE WIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNGSWEISE IM STEUERRECHT

Ein Beitrag unter besonderer Berücksichtigung betriebswirtschaft-
licher Ansätze

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doctor rerum politicarum (Dr. rer. pol.)

an der Ludwig-Maximilians-Universität München



vorgelegt von

Hans Maerz

1976



Referent: Prof. Dr. E. Biergans

Korreferent: Prof. Dr. R. Löhlein

Promotionsabschlußberatung: 23. Februar 1976

VORWORT

Der vorliegenden Arbeit liegt die Absicht zugrunde, einem steuerrechtlichen Instrument - der wirtschaftlichen Betrachtungsweise - die Ansätze einer Wissenschaft gegenüber zu stellen, mit der es aufgrund seiner Wortbildung eng verbunden erscheint. Es ist zweifelsohne nicht unproblematisch, sich dem festgefügt System juristischer Grundsätze und Schlußfolgerungen aus der Sicht einer anders orientierten Wissenschaft wie der Betriebswirtschaftslehre zu nähern. Unter Umständen eröffnen sich aber gerade aus einem außerjuristischen Blickwinkel neue Denkanstöße und Möglichkeiten.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
<u>Einführung</u>	1
<u>Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und ihre Berücksichtigung in der Betriebswirtschaftslehre</u>	
1. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, ein bedeutendes Rechts- institut des Steuerrechts	2
2. Die bisherige Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungs- weise in der Betriebswirtschaftslehre	7
3. Grundsätzliche Möglichkeiten einer Untersuchung der wirtschaftli- chen Betrachtungsweise aus betriebswirtschaftlicher Sicht	13
 <u>Kapitel 1</u>	
<u>Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht und ihre Problematik</u>	20
A. Anliegen und Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	20
1. Entstehungsgeschichtliche Betrachtung	21
11. Die Entwicklung der formalrechtlichen Fassung	21
12. Die Absicht E. Beckers mit Einführung des § 4 RAO	22
13. Die gesetzliche Fixierung der wirtschaftlichen Betrachtungs- weise für die Sachverhaltsbeurteilung mit Einführung des § 1 StAnpG	24
2. Die rechtssystematische Stellung der wirtschaftlichen Betrachtungs- weise	25
21. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Zurückführung auf § 1 StAnpG	25
211. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsregel	27
212. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung von Sachverhalten	32
213. Die Frage der Abgrenzung zu § 5 und § 6 StAnpG	35
22. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als allgemeiner Rechts- grundsatz	43

B. Vertiefende Analyse des Problemkomplexes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	45
1. Die Erklärung des Problems der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus deren Rechtsnatur	45
11. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Generalklausel	46
12. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Konflikt rechtsstaatlicher Grundsätze	46
13. Die Unabdingbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	51
2. Das Kernproblem bei der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	57
21. Kritische Würdigung der juristischen Diskussion in bezug auf das Kernproblem	58
22. Der Wandel der Rechtsprechung des BFH und seine Bedeutung	62
3. Grundlegende Überlegungen zu einer sicheren Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	66

Kapitel 2

Ansätze einer systematischen Fundierung der wirtschaftlichen

Betrachtungsweise 71

A. Die Formulierungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Rechtslehre und Rechtsprechung	71
1. Übersicht über juristische Formulierungen	71
2. Kritik an der mangelnden systematischen Durchdringung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	75
B. Systematische Fundierung des Gegenstandes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Einbeziehung wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnisse	76
1. Die Inhaltsbeschreibungen in der Jurisprudenz in isolierter Betrachtung	76
11. Die Ansatzpunkte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	76
12. Präzisierung der Ansatzpunkte durch Zusätze	77
2. Diskussion alternativer Inhalte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	78

	Seite
21. "Wirklicher" und "wirtschaftlicher Gehalt"	78
22. Das von den Steuerpflichtigen "Gewollte"	84
23. Die "wirtschaftliche Tragweite" als Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	89

Kapitel 3

<u>Möglichkeiten und Grenzen eines betriebswirtschaftlichen Beitrags im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise</u>	93
---	----

A. Die grundsätzliche Relevanz der Betriebswirtschaftslehre für die wirtschaftliche Betrachtungsweise	93
1. Beziehungen zwischen Recht und Wirtschaftswissenschaften	93
2. Die Betriebswirtschaftslehre als relevanter Bereich der Wirtschaftswissenschaften	94
21. Die Relevanz der Betriebswirtschaftslehre aufgrund ihres Gegenstandes	95
22. Definitionsprobleme eines relevanten betriebswirtschaftlichen Beitrags	96
B. Möglichkeiten und Grenzen eines Beitrags der Betriebswirtschaftslehre bezogen auf Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	98
1. Die Frage der Eignung der Betriebswirtschaftslehre sowohl für Auslegungs- als auch für Sachverhaltsfragen	98
2. Die Bedeutung der Kongruenz von Problemstellungen	104
3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre bei weitgehend kongruenten Problemstellungen	105
31. Die Frage der Aktivierung	106
32. Der Ansatz der Herstellungskosten	115
33. Die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung	125
4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre bei Problemstellungen mit geringer oder fehlender Kongruenz	131
41. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gewinnrealisation	132
42. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gewerbebetrieb	137
43. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Fragen bei Mitunternehmerschaften	140

	Seite
44. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und wesentliche Beteiligung	152
45. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Begriffe "Arbeitslohn" und "Gebäude"	154
46. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Zusammenfassungen von Rechtsgeschäften	156
47. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und der wirtschaftliche Gehalt von Rechtsfiguren	158
48. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und richterliche Erfahrungssätze	160
<u>Kapitel 4</u>	
<u>Beschränkungen eines betriebswirtschaftlichen Beitrags und</u>	
<u>Ansätze zu ihrer Überwindung</u>	162
A. Beschränkungen und ihre Ursachen	162
1. Beschränkungen aus dem Programm der Betriebswirtschaftslehre	162
11. Beschränkungen aus dem Erkenntnisobjekt "Betrieb"	163
12. Beschränkungen aus der tatsächlichen Durchführung des Programms der Betriebswirtschaftslehre	165
2. Beschränkungen infolge unterschiedlicher Zwecksetzungen und Methoden	166
21. Unterschiedliche Zwecksetzungen in Betriebswirtschaftslehre und Rechtsprechung	166
22. Unterschiedliche Methoden als Folge unterschiedlicher Zwecksetzungen	167
3. Formale Gesichtspunkte eines betriebswirtschaftlichen Beitrags	172
31. Primäre Aktivitäten der juristischen Seite	172
32. Anwendung betriebswirtschaftlicher Ergebnisse oder gutachterliche Aussage im Einzelfall	173
B. Möglichkeiten zu einer Überwindung der Beschränkungen	174
1. Die Möglichkeit einer gemeinsamen theoretischen Basis	175
2. Möglichkeiten in bezug auf das Programm der Betriebswirtschaftslehre	176
3. Möglichkeiten in bezug auf die Methode	180
Ergebnis	182
Abkürzungsverzeichnis	V
Literaturverzeichnis	VII

Einführung

Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und ihre Berücksichtigung in der Betriebswirtschaftslehre

Das Steuerrecht ist ein Rechtsgebiet, das sowohl von seiner Anlage als auch von den Bemessungsgrundlagen bei den Steuerpflichtigen her in besonderem Maße wirtschaftlich orientiert ist. Es ist darauf angelegt, den öffentlichen Haushalten Einnahmen zu verschaffen, wobei die Bemessungsgrundlagen vor allem wirtschaftliche Vorgänge und Größen sind, so z.B. die Vorgänge Kauf, Miete oder Pacht und Größen wie Einkommen, Umsatz oder Vermögen. Diese wirtschaftliche Orientierung zeigt sich auch bei der Einteilung der wichtigsten Steuerarten in Ertrag-, Verkehr- und Besitzsteuern. Damit präsentiert sich das Steuerrecht als ein besonders stark von wirtschaftlichen Gedanken bestimmter Bereich der Rechtsordnung, bei dem es folglich nicht verwundern kann, daß sich eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise" als ein fester Begriff entwickelt hat. Die gesetzliche Grundlage dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird im allgemeinen im heutigen § 1 StAnpG gesehen.

Nach § 1 AO sind Steuern immer dann zu entrichten, wenn "der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Jeder Besteuerungsvorgang setzt damit einen gesetzlichen Tatbestand und einen mit diesem übereinstimmenden realen Lebensvorgang voraus und ist mit anderen Worten Rechtsanwendung. Rechtsanwendung bedeutet die Unterordnung - Subsumtion - eines realen Sachverhalts, also eines Lebenstatbestands, unter einen in der einzelnen Gesetzesvorschrift aufgezeigten abstrakten Tatbestand, so daß eine bestimmte Rechtsfolge eintritt.¹⁾

1) Vgl. dazu ENNECCERUS, L. und NIPPERDEY, H.K.: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Allg. Teil Bd. I, 14. Aufl., Tübingen 1952, S. 192 ff.; ENGISCH, K.: Einführung in das juristische Denken, Stuttgart 1956, S. 43 ff.; LARENZ, K.: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Aufl., Berlin u.a. 1969, S. 228 ff.

Richtige Rechtsanwendung verlangt, daß sowohl der Tatbestand als auch der Sachverhalt in ihrem Inhalt erkannt werden. Da es dabei dem Steuerrecht im wesentlichen auf die wirtschaftlichen Aspekte ankommt, steht auch und gerade hier der wirtschaftliche Gehalt von Tatbestand und Sachverhalt im Vordergrund vor einer begriffsformellen Rechtsanwendung. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als ein Grundprinzip des Steuerrechts setzt an den beiden Teilkomplexen der Subsumtion an, sie ist, wie Hartz¹⁾ formuliert, "Auslegungsprinzip für Gesetzesnormen und Wertungsprinzip für Tatsachen". Sie soll den Rechtsanwender verpflichten, sich nicht ausschließlich an der äußeren Form zu orientieren, sondern nach dem wirklichen Willen des Gesetzgebers und nach dem tatsächlichen Sachverhalt zu forschen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll nach Hübschmann²⁾ einer wirtschaftsnahen Rechtsprechung den Weg öffnen und den ständigen Kontakt mit den Entwicklungen in der Wirtschaft bringen.

1. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, ein bedeutendes Rechtsinstitut des Steuerrechts

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise besitzt Gültigkeit für das gesamte Steuerrecht und ist damit eine grundlegende Rechtsvorschrift. Diese grundlegende Bedeutung und die gleichzeitig schwere Faßbarkeit dieses Rechtsbegriffes hat dazu geführt, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise immer wieder Gegenstand rechtswissenschaftlicher Erörterungen wurde.³⁾ Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zeigt sich aber auch an der Vielzahl von Urteilen

1) HARTZ, W.: Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne, ohne Jahresangabe, S. 13.

2) Vgl. HÜBSCHMANN, W.: Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, FS f. A. Spitaler, Köln 1958, Hrsg. G. Thoma, S. 107-123, hier S. 111 f.

3) Die rechtswissenschaftliche Literatur zur Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist außerordentlich umfangreich; für einen genaueren Einblick siehe die Literaturhinweise im 1. und 2. Kapitel.

und Gutachten, in die sie Eingang gefunden und deren Ergebnis sie vielfach entscheidend beeinflußt hat.

Die ersten Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise finden sich bereits in der frühen Rechtsprechung des RFH. So entschied der RFH bereits in einem Gutachten vom 25.6.1920¹⁾, daß bei der Auslegung des Begriffes "Gewahrsam" im ErbStG 1919 Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift zu berücksichtigen sind. Im Urteil vom 27.4.1921²⁾ hat der RFH in einer Entscheidung zur Weinsteuern die Anknüpfung der Besteuerung an den wirtschaftlichen Vorgang der Abgabe des Weines als entscheidend herausgestellt und die Bedeutung des Rechtsgeschäftes zurückgestuft. Zahllose Urteile des RFH und des BFH haben in der Folgezeit ebenfalls unter Berufung auf den wirtschaftlichen Gehalt eines Vorganges die Rechtsform von Verträgen unbeachtet gelassen. Dies zeigt auch das Urteil des RFH vom 14.9.1935³⁾, in dem bei einer Familien AG statt einer geltend gemachten Kapitalherabsetzung eine Gewinnausschüttung angenommen wurde. Ein Beispiel aus der Rechtsprechung des BFH ist das Urteil vom 30.11.1967⁴⁾, in dem der BFH einen Mietvertrag zwischen Eltern und Sohn nicht anerkannte, sondern auf Grund des wirtschaftlichen Gehalts einen Versorgungsvertrag annahm.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat sich aber nicht nur zuungunsten der Steuerpflichtigen ausgewirkt, sondern auch zu ihren Gunsten, wie etwa im Urteil vom 10.2.1966⁵⁾, in dem der BFH zu einer umsatzsteuerrechtlichen Frage festgestellt hat, daß unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Materialbeistellung auch dann anzunehmen ist, wenn das vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Material gegen gleichartiges und gleichwertiges ausgetauscht wird.

1) Slg. RFH Bd. 3, S. 246, hier S. 247, Gutachten II D 4/20 vom 25.6.1920.

2) Slg. RFH Bd. 5, S. 228, hier S. 229, Urteil a C 1/21 vom 21.4.1921.

3) RStBl 1935, S. 1569, Urteil VI A 899/34 vom 14.9.1935.

4) BStBl 1968 II, S. 265, Urteil IV 39/65 U vom 30.11.1967.

5) BStBl. 1966 III, S. 257, Urt. V 105/63 vom 10.2.1966.

Ferner sei hingewiesen auf den Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bei gleichbleibender Beteiligung der bisherigen Gesellschafter im Urteil vom 29.5.1956.¹⁾ Hier ist aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der originäre Geschäftswert nicht anzusetzen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann, wie einleitend gezeigt, aufgrund ihrer Zweckbestimmung grundsätzlich bei allen Entscheidungen der Steuerrechtsprechung zum Tragen kommen, und die Vielfalt der Anwendungsfälle unterstreicht dies. Daneben gibt es auch Gebiete, die in ihrer steuerrechtlichen Handhabung ganz besonders durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise geprägt wurden. Dies ist insbesondere dort der Fall, wo dem äußeren Erscheinungsbild einer rechtlichen Gestaltung besonders kritisch entgegenzutreten ist und somit die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie bei der Behandlung von Verträgen zwischen Familienangehörigen und den Beziehungen zwischen Kapital-Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter, in den Vordergrund rückt. Hinzuweisen ist etwa auf die Entscheidungen über Arbeitsverträge zwischen Ehegatten. Diesen hat der BFH im Urteil vom 25.9.1956²⁾ grundsätzlich³⁾ die Anerkennung versagt, solange Zusammenveranlagung vorliegt. Ausschlaggebend war dabei, daß wirtschaftlich betrachtet die Ehegatten, die zusammen leben, auch "in einen Topf" wirtschaften. Diesen Gedanken wendete der BFH auch im Urteil vom 14.2.1956⁴⁾ auf die Überlassung von Wirtschaftsgütern, hier einer Erfindung, durch den einen Ehegatten an den Betrieb des anderen an. Der Abzug des Entgelts für die Überlassung der Erfindung als Betriebsausgabe wurde verweigert und die Erfindung als eigengewerb-

1) BStBl 1956 III, S. 226, insb. S. 227, Urtr. I 39/56 S vom 29.5.1956.

2) BStBl 1957 III, S. 2, BFH Urteil I 256/55 U vom 25.9.1956.

3) Die "Grundsätzlichkeit" der Nichtanerkennung solcher Verträge wurde vom BVerfG mit Urteil vom 22.7.1970, BVerfGE 29, S. 104, hier S. 118, wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt. Urtr. 1 BvR 285/66, 445/67, 192/69.

4) BStBl 1956 III, S. 233, Urtr. I 216/55 U vom 14.2.1956.

lich genutzt angesehen. Ähnliche Anwendung fand die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch auf das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern und zwischen Geschwistern. Dazu sei nochmals auf das bereits zitierte Urteil des BFH vom 30.11.1967¹⁾ hingewiesen. Im Urteil vom 22.1.1970²⁾ hat der BFH stille Beteiligungen der Schwestern am Betrieb des Bruders, den dieser vom Vater übernommen hatte, als außerbetriebliche Vermögensauseinandersetzung angesehen.

"In erster Linie ist die Frage unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2, 3 StAnpG) danach zu beurteilen, ob die Beziehungen bürgerlich-rechtlich so gestaltet sind (Gesellschaftsverhältnis), (Gewinnbeteiligung), daß in ihnen das wirtschaftlich Gewollte einen hinreichenden Ausdruck findet."

Ein Beispiel für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Verhältnis von Einmann-GmbH und Kapital-Gesellschaft ist das BFH-Urteil vom 12.7.1957³⁾, in dem Lebensversicherungsprämien zugunsten des einzigen Gesellschafters als Arbeitslohn behandelt wurden.

Da Steuervorschriften vielfach auch oder sogar ausschließlich betriebliche Tatbestände betreffen, war es unausbleiblich, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Betriebe von Bedeutung wurde und zum Teil gewichtige Auswirkungen hatte. Ein besonders gutes Beispiel stellt hier das Urteil des BFH vom 26.1.1970⁴⁾ über die Behandlung von Leasingverträgen dar. Hier erklärte der BFH in seiner Urteilsbegründung die wirtschaftliche Betrachtungsweise für maßgeblich bei der steuerlichen Beurteilung solcher Verträge. In einer Reihe von im Urteil näher spezifizierten Fällen wurde der Leasingnehmer gezwungen, das bisher vom Leasinggeber aktivierte Wirtschaftsgut selbst zu aktivieren; eine für die Leasingfinanzierung nicht unwesentliche Entscheidung.

1) BStBl 1968 II, S. 265, a.a.O.

2) BStBl 1970 II, S. 413, BFH Urteil IV 85/65 vom 22.1.1970.

3) BStBl 1957 III, S. 289, BFH Urteil VI 3/56 U vom 12.7.1957.

4) BStBl 1970 II, S. 264, BFH Urteil IV R 144/66 vom 26.1.1970.

Allgemein in Fragen des Bilanzsteuerrechts als auch gerade in der Frage der Aktivierung kam die wirtschaftliche Betrachtungsweise häufig zur Anwendung.¹⁾ Dasselbe gilt auch für die eng damit zusammenhängende Frage der Gewinnrealisierung, die ebenfalls auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entschieden werden muß, so der BFH im Urteil vom 17.5.1952²⁾, in dem für die Beurteilung einer Gewinnerzielungsabsicht der Kalkulation, der Rechnungstellung und den technischen Zusammenhängen entscheidende Beachtung geschenkt wurde.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise führte über Einzelentscheidungen und Gruppen von Einzelentscheidungen hinaus zur Errichtung geschlossener Theorien, beispielsweise zur Organtheorie. Boyens³⁾ sieht in ihr einen typischen Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die formalrechtliche Selbständigkeit der juristischen Person wird durch sie als Form erkannt, die den tatsächlichen Verhältnissen, nämlich wirtschaftlicher Unselbständigkeit, nicht entspricht. Eines der ersten Urteile hierzu war die Entscheidung des RFH vom 31.3.1922⁴⁾, in der ein Abhängigkeitsverhältnis dann angenommen wurde, "...wenn das abhängige Unternehmen derart dem Geschäftsorganismus des übergeordneten Unternehmens angegliedert ist, daß es für die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dessen Bestandteil erscheint". Eine Erklärung der Organtheorie, in der die Bedeutung wirtschaftlicher Aspekte klar hervortritt, gibt der RFH im Urteil vom 30.1.1930⁵⁾, in dem es heißt:

"Man kann die Organtheorie ganz gut bezeichnen als die steuerrechtliche Lehre von der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftsobjekte."

1) Vgl. LITTMANN, E., Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum EStG, 10. Aufl., Stuttgart 1972, S. 53, mit Urteilshinweisen.

2) BFH Urteil I 4/52 U vom 17.5.1952, BStBl 1952 III 208.

3) Vgl. BOYENS: Die Organtheorie im Gewerbesteuerrecht, DStZ 1932, S. 363-369, hier S. 363.

4) Vgl. Slg. RFH Bd. 9, S. 167, hier S. 171, Urteil IA 10/22 vom 31.3.1922.

5) Vgl. RStBl 1930, S. 148, hier S. 151, Urteil IA 226/29 vom 30.1.1930.

Die aufgezeigten Beispiele sollten die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Rechtsprechung aufzeigen, sie sollten weiter beispielhaft dartun, in wieviele Fragenkreise die wirtschaftliche Betrachtungsweise eingreift und wie sehr nicht zuletzt auch betriebliche Fragen von ihr beeinflusst werden. Wer aber aus dieser Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Besteuerung und damit auch für die betrieblichen Entscheidungen den Schluß zieht, auf reichhaltige Untersuchungen der Betriebswirtschaftslehre zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu stoßen, wird enttäuscht. Auf den bisher ausstehenden Beitrag der Betriebswirtschaftslehre weist auch Rose¹⁾ hin, wenn er meint, daß "die bisherigen Buchveröffentlichungen dieses Faches dem Thema offensichtlich nicht viel Engagement entgegenbrachten."

2. Die bisherige Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Betriebswirtschaftslehre

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre betreibt selbstverständlich ihrer Disziplin entsprechend eine wirtschaftliche Betrachtung von Steuerfragen. Dies ist aber keineswegs notwendig dasselbe wie die im Steuerrecht herrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Hier tritt uns ein Rechtsinstitut mit grundsätzlich eigenen Inhalten gegenüber.

Sichtet man die grundlegenden Arbeiten zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, so finden sich meist nur knappe Hinweise auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, sofern sie überhaupt erwähnt wird.²⁾

-
- 1) Vgl. ROSE, G.: Die Rechtsprechung des BFH zur wirtschaftl. Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftl. Steuerlehre, FR 1968, S. 433-437, hier S. 433.
 - 2) Nicht erwähnt wird die wirtsch. Betrachtungsweise etwa bei WÖHE, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1, Berlin u. a. 1966, 2. Aufl.; WÖHE verweist im Sachverzeichnis unter dem Stichwort "wirtsch. Betrachtungsweise" sofort auf das Stichwort "betriebswirtschaftl. Standpunkt"

Aufgegriffen wird sie vor allem bei der Behandlung einschlägiger Judikate und Einzelprobleme, wobei sich die betriebswirtschaftliche Seite dann im wesentlichen mit der Feststellung begnügt, daß sich das betreffende Ergebnis der Rechtsprechung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise stützt, in selteneren Fällen mit kurzer Erläuterung derselben.¹⁾ Größere Bedeutung gewinnt die wirtschaftliche Betrachtungsweise lediglich bei Gimmy und le Coutre²⁾, bei Hasenack³⁾ und bei van der Velde.⁴⁾ Bei Gimmy und le Coutre stellt sie den Ausgangspunkt für die Bestimmung der Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dar:⁵⁾

"Der Gesetzgeber hat für die Anwendung und Auslegung der Steuergesetze und die Beurteilung der Tatbestände mit § 1 Abs. 2 StAnpG als Generalnorm eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eingeführt. Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist es, die wirtschaftlichen Sachverhalte, die in den Bereich der Steuergesetze formal, d.h. nach dem Wortlaut, fallen, aufzuzeigen, sinngemäß auszulegen und kritisch zu beleuchten."

und befaßt sich mit der eigentlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht weiter; ferner nicht bei FRITZ, J., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: Die Handelshochschule, Bd. 4. Berlin u.a. 1928, ferner SCHERPF, P.: Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: NB 1959, S. 61-65; ferner trotz obiger Äußerung: ROSE, G.: Betrieb und Steuern, Grundlagen zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, erstes Buch: Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969, und zweites Buch: Die Verkehrsteuern, Wiesbaden 1970; POHMER, D.: Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958, S. 69, sieht in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zwar eine Nahtstelle zwischen Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, deren Bedeutung aber überschätzt würde, mit kurzem Hinweis auf die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

- 1) Vgl. WÖHE, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 2, 1. Halbband, 2. Aufl., Berlin u.a. 1965, S. 65, 75, 207; BÜHLER, O. und SCHERPF, P.: Bilanz und Steuern, München 1970, S. 155 mit kurzer Erläuterung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 7. Aufl.
- 2) Vgl. GIMMY, Th. und LE COUTRE, W.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart 1964, Sammlung Poeschel, Bd. 32.
- 3) Vgl. HASENACK, W.: Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: BFuP 1953, S. 266-292.
- 4) Vgl. VAN DER VELDE, K.: Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, in: ZfhF 1950, S. 467-480.
- 5) GIMMY und LE COUTRE: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, a.a.O., S.10.

Hasenack kommt von der Untersuchung der Beziehungen zwischen Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre her zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und sieht in ihr ein Aufgabengebiet der Betriebswirtschaftslehre:¹⁾

"Die sachlichen Beziehungen des Steuerrechts zur Betriebswirtschaftslehre (über das Medium der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre) sind vor allem darin zu sehen, daß sich die Steuerrechtsprechung (RFH- und BFH-Entscheidungen!) häufig im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hält. In der Mehrzahl der Fälle ist dies eine oft ausdrücklich so genannte betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise."

Die Aufgabenstellung sieht Hasenack wie folgt:²⁾

"Grundsätzlich aber sollte bei der steuerrechtlichen Klärung konkreter Beziehungen zwischen Betrieb und Steuerfiskus nicht die zivilrechtliche, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Vordergrund stehen. Deren Kern in der steuerrechtlichen Mannigfaltigkeit der Einzel- und Gruppenfälle ... herauszuarbeiten, muß eine wesentliche Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sein."

Ähnlich erkennt van der Velde³⁾ die wirtschaftliche Betrachtungsweise als wesentlichen Inhalt der "ersten Aufgabe der steuerlichen Betriebswirtschaftslehre", nämlich der Untersuchung des Einflusses der Betriebswirtschaftslehre auf das Steuerrecht. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise führt nach seiner Ansicht dazu, daß die Betriebswirtschaftslehre bei der Auslegung von Steuergesetzen beizuziehen ist.

Trotz dieser hier aufgeführten knappen Ansätze zu einer stärkeren Einbeziehung des Problembereichs in die betriebswirtschaftliche Forschungsarbeit ist der oben angeführte Aufsatz von Rose die bisher einzige Abhandlung, die sich direkt und in grundlegender Weise der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

1) HASENACK, W.: Entwicklungsprobleme, a.a.O., S. 274.

2) Ebenda, S. 274.

3) Vgl. VAN DER VELDE, K.: Steuerliche Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 478 f.

se angenommen hat. Seine Bedeutung liegt vor allem im Aufzeigen von Problemen als möglichen Ansatzpunkten eines betriebswirtschaftlichen Beitrags. Die betriebswirtschaftlichen Gedanken halten sich in engen Grenzen, was auf die Kürze des zur Verfügung stehenden Raumes zurückzuführen ist, des weiteren aber auch zeigt, daß die betriebswirtschaftliche Seite hier weitgehend Neuland betritt.

Demgegenüber hat die Jurisprudenz dem Zusammenhang zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre erheblich mehr Bedeutung zuerkannt als dies auf betriebswirtschaftlicher Seite geschah, wenn z.B. (der Jurist) Bühler von einem Hauptberührungspunkt zwischen Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre spricht.¹⁾ Er stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise dabei neben so bedeutsame Problemkreise wie die der ordnungsmäßigen Buchführung und des Konzernrechts.

Die gegenwärtige Situation stellt sich wie folgt dar: Einer für die praktische Anwendung des Steuerrechts wichtigen Grundnorm, die vielfältige Anwendung und steuerrechtliche Diskussion erfahren hat, steht auf betriebswirtschaftlicher Seite ein zu geringer wissenschaftlicher Beitrag und weitgehende Nichtbeachtung gegenüber. Damit drängt sich unmittelbar die Frage nach den Ursachen dieses unbefriedigenden Zustandes auf.

Die Ursachen scheinen in zwei Bereichen zu liegen. Zum ersten sind zeitliche Gründe zu berücksichtigen. Die sich häufig ändernden steuerlichen Vorschriften haben im Zusammenhang mit der nicht gerade großen Zahl von Fachvertretern der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dazu geführt, daß sich die betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit immer wieder neuen, akuten Einzelproblemen auseinandersetzen mußte und für die Behandlung grundlegender Problembereiche, insbesondere methodologischer und wissenschaftssystemati-

1) Vgl. BÜHLER, O.: Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, in: Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre, FS f. Walb, E., Hrsg.: Diehl, K., Bühler, O. u.a., Leipzig 1940, S. 5-28, hier S. 7.

scher Art, wenig Raum geblieben ist.¹⁾ Zum zweiten ist zu fragen, ob nicht ein weiterer Grund in der Bestimmung des Wissenschaftsprogramms der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre liegt.

Untersucht man die Konzeptionen über Aufgabe und Inhalt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, so zeigt sich bald, worauf auch Scherpf²⁾ hinweist, daß nämlich im Kern bei allen Ansätzen Übereinstimmung herrscht. Dieser Kerninhalt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stellt sich wie folgt dar:³⁾

1. Beurteilt der gegenwärtigen Besteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht und ihrer Auswirkungen auf die Betriebswirtschaft
(Betrachtung de lege lata)
2. Entwurf und Gestaltung zukünftiger Besteuerungskonzeptionen
(Betrachtung de lege ferenda)

1) Vgl. HASENACK, W.: Entwicklungsprobleme, a.a.O., S. 284 f.; vgl. ferner ROSE, G.: Über den gegenwärtigen Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die Steuerpraxis, FR 1966, S. 467-470, hier S. 468; LAUSBERG, F.W.: Zum Problem der Steuersystemkonzeption aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfB 1972, S. 421-438, hier S. 423.

2) Vgl. SCHERPF, P.: Entwicklung und Zukunft der betriebswirtschaftl. Steuerlehre als Hilfsmittel der Unternehmungspolitik, in: Steuern u. Unternehmungspolitik, FS f. E. Aufermann, Hrsg.: Heinen, E., Wiesbaden 1958, S. 92-100, hier S. 93.

3) Vgl. dazu WÖHE, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1, a.a.O., insbes. S. 9; SCHERPF, P.: Zur Entwicklung, a.a.O.; ROSE, G.: Die Steuerbelastung der Unternehmung, Wiesbaden 1973, S. 18 f.; GRAF, A.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Zürich 1950, S. 8 f.; FISCHER, L.: Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1970, S. 313-328, hier S. 316 f.; FINDEISEN, F.: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923, insb. das Vorwort, ferner AUFERMANN, E.: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1959, bei Aufermann fehlt allerdings die Berücksichtigung der Steuerwirkungslehre, er weist besonders auf die Betrachtungen de lege lata und de lege ferenda hin; im Vergleich dazu sieht HASENACK, W.: Entwicklungsprobleme, a.a.O., die betriebswirtschaftliche Steuerlehre besonders als Steuerwirkungslehre; völlig abgelehnt wird die Betrachtung de lege ferenda von SWOBODA, P.: Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik der Kapitalgesellschaften, ZfbF 1967, S. 1-16, hier S. 1 ff.

Zu den aufgeführten Kerninhalten der meisten Systemkonzeptionen können noch besondere Programmpunkte hinzutreten, die entweder den so gesteckten Rahmen erweitern oder besondere Punkte hervorheben.¹⁾

All diesen Untersuchungen ist zu eigen, daß sie im allgemeinen immer nur von "dem Steuerrecht" oder von "den Steuern", ohne weitere Präzisierung, sprechen. Damit ergibt sich die Frage, inwieweit hierin auch Probleme der Steuerrechtsprechung enthalten sind. Da explizite Hinweise auf sie fehlen und die Steuerrechtsprechung als solche auch keinerlei Behandlung erfahren hat, erscheint die Annahme gerechtfertigt, daß sich die meisten Systemansätze der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an dem Begriff des Steuerrechts im Sinne der steuerrechtlichen Gesetzessammlung orientieren. Dem scheinen allerdings die im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erwähnten Arbeiten von Hasenack, van der Velde, Gimmy und le Coutre zu widersprechen. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich aber auch dort, daß den geforderten Beiträgen der Betriebswirtschaftslehre zur Rechtsprechung bereits in den Arbeiten selbst nur untergeordnete Bedeutung zuerkannt und keine konsequente Weiterverfolgung des Problemkreises durchgeführt wird. Diese enge inhaltliche Fixierung auf die steuerrechtliche Normenordnung führt nun aber notwendigerweise dazu, Probleme im Bereich der Steuerrechtsprechung und damit auch so wichtige Fragen wie die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu vernachlässigen. Man kann sogar sagen, daß die inhaltliche Beschränkung nicht an der steuerrechtlichen Normenordnung halt macht, sondern die für das gesamte Steuerverfahren wichtigen Vorschriften der AO und des StAnpG mit wenigen Ausnahmen

1) Vgl. etwa POHMER, D.: Grundlagen, a.a.O., insb. S. 51, der sämtliche finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen Staat und Unternehmung mit einbezieht; AUFERMANN, E.: Grundzüge, a.a.O., der eine international vergleichende Steuerbetriebslehre anführt; ferner SCHERPFF, P.: Zur Entwicklung, a.a.O., S. 65, mit Hinweis auf branchenorientierte Lehrbereiche.

weitgehend ignoriert.¹⁾ Es findet also eine durch keinerlei Untersuchung erhärtete Beschränkung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf die die Steuerbemessung regelnden Steuergesetze statt. Mit dieser Beschränkung ist aber die Gefahr verbunden, wie sich gerade im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zeigt, daß wichtige Einzelprobleme unbeachtet bleiben. Ähnlich meint Lausberg:²⁾

"Eine Einseitigkeit der Betrachtungsweise setzt die betriebswirtschaftliche Steuerlehre u.U. der Gefahr aus, ihre Wissenschaftsinhalte weder umfassend noch exakt zu interpretieren."

Es erscheint gerade unter dem Aspekt des hier anstehenden Fragenkomplexes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sinnvoll, sich darauf zu besinnen, daß die steuerrechtliche Sphäre dem Betrieb in der Dreiteilung der staatlichen Gewalten von Legislative, Exekutive und Jurisdiktion entgegentritt. Dabei sind Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht lediglich als Ausfluß oder Verlängerung des eigentlichen Steuerrechts zu sehen, sondern als Faktoren mit eigenen, spezifischen Problemen. Ein derartiges Konzept, das sich an der ganzen Breite der steuerrechtlichen Einwirkung auf die Betriebe und die Steuerpflichtigen allgemein orientiert, scheint besser in der Lage zu sein, die oben angedeuteten Gefahren zu verringern.

3. Grundsätzliche Möglichkeiten einer Untersuchung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus betriebswirtschaftlicher Sicht

Nachdem bislang das Verhältnis zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre in der Vergangenheit untersucht und seine möglichen Ursachen aufgezeigt wurden, stellt sich die Frage nach den

1) Soweit ersichtlich hat die betriebswirtschaftliche Steuerlehre bisher keinen nennenswerten Versuch unternommen, beispielsweise Fragen der Berichtigung von Steuerbescheiden, von Fristen oder die für die Wirtschaftspraxis so bedeutende Betriebsprüfung mit ihren Folgen für Liquidität, Rechnungswesen und betriebliche Planung einer betriebswirtschaftlichen Analyse zu unterziehen.

2) LAUSBERG, F.W.: Steuersystemkonzeption, a.a.O., S. 421.

grundsätzlichen Möglichkeiten einer intensiveren Behandlung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch die Betriebswirtschaftslehre. Ähnlich wie bei der Aufgabenstellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ergeben sich, bezogen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, folgende Möglichkeiten:

1. Analyse des gegenwärtigen Erscheinungsbildes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht und Möglichkeiten einer zukünftigen Präzisierung und Handhabung unter Berücksichtigung eines betriebswirtschaftlichen Beitrags.
2. Untersuchung der Auswirkungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die betrieblichen Dispositionen.

Der Inhalt dieser Arbeit wird sich ausschließlich mit dem ersten Komplex befassen, während für den zweiten lediglich im folgenden kurz die Grundaussagen dargestellt werden sollen. Diese Schwerpunktsetzung entspricht der Intension dieser Arbeit, nämlich einen Beitrag zur Klärung der Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Prinzip der Rechtsanwendung unter besonderer Berücksichtigung der Betriebswirtschaftslehre zu leisten.

Betrachtet man die Auswirkungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die Dispositionen der Unternehmen, so darf man wohl annehmen, daß jene meist erst im Rahmen der Steuerveranlagung oder bei gerichtlichen Entscheidungen in Steuersachen in das Entscheidungsfeld der Unternehmen tritt, dann also, wenn sie von den Finanzbehörden oder der Rechtsprechung zur Entscheidung im Einzelfall herangezogen wird. Dies ist meist dann der Fall, wenn die Rechtslage nicht eindeutig ist, da dort die wirtschaftliche Betrachtungsweise besonders zum Einsatz kommt.¹⁾

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist für den Betrieb ein nicht beeinflussbarer Faktor und könnte somit dem Datenkranz der Unternehmung zugeordnet

1) Vgl. BStBl 1954 II, S. 310, hier S. 312, U I 62/53 U vom 30.7.1954.

werden. Exakt erscheint es aber in ihr ein Prinzip zu sehen, das dem Steuerrecht Richtung geben und zur vollen Entfaltung verhelfen soll. Für den Betrieb ist vor allem wichtig zu wissen, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Rechtsanwendung zu seinen Gunsten oder Ungunsten beeinflusst. Bei einer Entscheidung zuungunsten des Betriebes kommt es zu einer von der betrieblichen Einschätzung eines Sachverhalts abweichenden Interpretation durch die Steuerrechtsprechung. Diese Veränderung erfolgt dabei im Gegensatz zu einer Änderung der Steuergesetze, also der Daten selbst, ohne jegliches Ankündigungsmoment. Eine Anpassungs- oder Ausweichreaktion des Betriebes ist nicht mehr möglich.¹⁾ Diese Änderungen, die in der Jurisprudenz im Rahmen des Stichwortes "Rechtssicherheit" diskutiert werden²⁾, stellen sich für den Betrieb als Unsicherheit bezüglich des Bestandes der von ihm angenommenen steuerrechtlichen Situation dar. Damit werden steuerliche Entscheidungen der Unternehmen in besonderem Maße zu Entscheidungen unter Risiko oder gar Unsicherheit.³⁾ Entscheidungen unter Risiko sind durch das Vorhandensein von Wahrscheinlichkeitsvorstellungen gekennzeichnet, während bei Entscheidungen unter Unsicherheit keinerlei Wahrscheinlichkeiten

1) Eine Ausweichreaktion ist unter Umständen auch beim Erlaß rückwirkender Steuergesetze nicht mehr möglich. Diese Rückwirkung ist jedoch nur in wenigen Ausnahmefällen zulässig. Vgl. dazu SPITALER, A.: Die Rechtsprechung des BVerfG zur Frage der Rückwirkung belastender Steuergesetze, StW 1962, Sp. 137-146, insb. Sp. 142; ferner ECKHARDT, W. und HILLEBRECHT, A.: Problematik rückwirkender Steuergesetze, Bonn 1960, Reihe: Unternehmung und Steuer, Heft 3.

2) Zur Rechtssicherheit im Steuerrecht siehe: HARTZ, W.: Mehr Rechtssicherheit, Ziele - Wege - Grenzen, StBJB 1965/66, S. 75-134; SPITALER, A.: Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im deutschen Steuerrecht, StBJB 1957/58, S. 143-164; JAENKE, G.: Rechtssicherheit im Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Hrsg.: Felix G. Düsseldorf 1960, S. 43-91; GAST, B.: Das Präjudiz als Rechtsquelle im Steuerrecht, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS f. A. Spitaler, Hrsg.: Felix G., S. 111-123.

3) Vgl. dazu SCHUBERT, H.: Zur Einbeziehung von Steuern in die Theorie der Unternehmung, Diss. München 1970, S. 43, der auf die Ungewißheit durch Ermessensspielräume d. Verwaltung und das Prozeßrisiko hinweist.

über den Eintritt der zukünftigen Situation vorliegen.¹⁾ Um die erste Gruppe von Entscheidungen handelt es sich hier immer dann, wenn ähnliche Steuerfälle bereits bei den Gerichten zur Entscheidung anstanden. Die Wahrscheinlichkeit der richtigen Beurteilung durch die Unternehmung steigt bei dem jeweiligen Problemkreis mit einer sich verdichtenden "ständigen Steuerrechtsprechung". Aber auch hier ist es möglich, daß sich die Rechtsprechung dazu entschließt, im Rahmen einer neuen Würdigung der Sachlage die bisherige Entscheidungspraxis aufzugeben²⁾, wie dies etwa im Urteil des BFH vom 16.2.1967³⁾ bezüglich Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft geschehen ist. Entscheidungen unter Unsicherheit liegen vor allem dann vor, wenn ein Problem erstmalig zur Entscheidung durch Finanzamt oder Finanzgericht ansteht.

Diese Aussagen sind sowohl für die allgemeine Steuerrechtsprechung als auch für die wirtschaftliche Betrachtungsweise im besonderen gültig; für die wirtschaftliche Betrachtungsweise insofern besonders, als dieses Rechtsinstitut gerade in Richtung auf die Flexibilität der Rechtsprechung angelegt ist. Die

-
- 1) Vgl. HEINEN, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Wiesbaden 1972, S. 39.
 - 2) Vgl. zur rechtlichen Beurteilung dieser Frage MÜLLER, H.: Zur Bindung des RFH an seine Rechtsprechung, StW 1961, Sp. 683-700; ferner FLUME, W.: Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, StBJB 1967/68, S. 63-94, hier S. 84 ff. Flume wendet sich energisch gegen eine Durchbrechung einer feststehenden Rechtspraxis zuungunsten des Steuerpflichtigen: "Gegenüber einer festen Rechtspraxis, d.h. der übereinstimmenden Praxis von Rechtsprechung und Finanzverwaltung, ist es nur dem Gesetzgeber erlaubt die Grenzen der Besteuerung zu erweitern." (S. 88) Anderer Meinung GAST, B.: Das Präjudiz, a.a.O., "Die Rechtssicherheit erschwert somit das Abweichen von der ständigen Rechtsprechung erheblich, verlangt jedoch andererseits keine unbedingte präjudizielle Bindung." (S. 115) Das Bundesverfassungsgericht sieht eine Durchbrechung der Rechtsprechung dann für möglich an, wenn sich eine feststehende Rechtsprechung "im Licht geläuterter Erkenntnis oder angesichts des Wandels der sozialen, politischen oder wirtschaftlichen Verhältnisse" als nicht haltbar erweist; so Urteil des BVerfG vom 11.11.1964 1 BvR 488/62 u.a. BVerfGE 18, S. 224, hier S. 240 f.
 - 3) BStBl 1967 III, S. 222, Urt. IV R 62/66 vom 16.2.1967, hier wurde vom IV. Senat entgegen der bisherigen Rechtsprechung des RFH und des I.Senats eine Rückstellungsbildung abgelehnt.

wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt damit auch besonders für planende Maßnahmen im Steuerbereich einen Unsicherheitsfaktor dar. Die von Weh-meyer¹⁾ gemachte Aufforderung an die Unternehmen, die rechtliche und tat-sächliche Handhabung der Verhältnisse klar und einsichtbar zu gestalten, um diesen Unsicherheitsfaktor zu verringern, dürfte jedoch zum einen den Steu-erwiderstand vieler Unternehmen und zum anderen die Kompliziertheit von Steuergesetz und Steuersachverhalt unterschätzen. Viele Unternehmen sind bereit, sich in einen Unsicherheitsbereich zu begeben, um durch entsprechen-de, durchaus legale Maßnahmen eine Steuervermeidung zu erreichen.²⁾ Hin-zu kommt die Kompliziertheit einer Situation, die sowohl im Tatsächlichen als auch in der steuerrechtlichen Beurteilung liegen kann. Man denke nur an den Fall des Leasing und die umfangreiche Begründung des Urteils vom 26.1.1970³⁾ unter Hinzuziehung mehrerer Gutachten. Daraus folgt, daß der endgültige Urteilspruch immer mit einem unbeeinflußbaren Maß an Unsicher-heit für den Betrieb behaftet ist.

Führt die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu einer für den Betrieb negativen Entscheidung des Einzelfalles, so entsteht in der Regel eine nicht vorausgesehene Belastung der Liquidität. Bedenklich ist dies vor allem auch deshalb, weil Entscheidung und Belastung oft erst mehrere Perio-den nach dem Ertrag oder Liquiditätszufluß erfolgen und deshalb völlig ver-änderte Verhältnisse antreffen können.⁴⁾

Grundsätzlich gilt für jede steuerpolitische Entscheidung im Betrieb, daß die

1) Vgl. WEHMEYER, J.: Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düs-seldorf 1967, S. 78 f.

2) Vgl. dazu SIEGFRIED, B.: Die Verhaltensweisen des Unternehmers ge-genüber der Gewinnbesteuerung, Winterthur 1963, S. 57 ff.; ferner GROSSMANN, H.: Der Kausalzusammenhang zwischen Wirtschaft und Steuer, ZfhF 1950, S. 61-81, insb. S. 63 ff.

3) BStBl 1970 II, S. 264, a.a.O.

4) Vgl. JUNGER, M.: Die steuerliche Planung in der Unternehmung, Zürich u.a. 1958, in: Betriebswirtschaftl. Studien Heft 36, S. 154 f.

Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch Fiskus und Rechtsprechung mit ihren Konsequenzen antizipiert werden sollte, d.h. also, daß vor allem steuerrechtlich problematische Vertragsschließungen, Bewertungen usw. ganz besonders unter dem Blickpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprüft werden müssen. Hierbei entsteht ein zusätzliches Problem aber dadurch, daß es bisher keine durch Rechtsprechung oder Rechtswissenschaft gesicherte Aussage gibt, inwieweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise ist oder inwiefern andere Kriterien ausschlaggebend sind. Gerade praktisch tätige Betriebswirte ohne fundierte steuerrechtliche Kenntnisse werden sich hüten müssen, betriebswirtschaftliche Ansichten ohne weiteres für die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu halten. Lediglich Bühler hat klar die Meinung vertreten, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise im wesentlichen eine betriebswirtschaftliche sei.¹⁾ Er versteht dies aber mehr als Abgrenzung zu einer volkswirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Dieser Einführung lag die Absicht zugrunde, den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die eigentliche Behandlung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchzuführen ist. Die wesentlichsten Komponenten dieses Hintergrundes lagen in der Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ihrer Beachtung bzw. Nichtbeachtung in der Betriebswirtschaftslehre und den grundsätzlichen Möglichkeiten einer Beschäftigung mit ihr aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Nachdem in der Einführung ebenfalls die Auswirkungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den Betrieb und die betrieblichen Entscheidungen in den Grundzügen dargestellt wurden, wird sich die eigentliche Arbeit mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als solcher befassen.

Der Weg der Untersuchung stellt sich wie folgt dar: Auszugehen ist von einer Darstellung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in ihrer steuerrecht-

1) Vgl. BÜHLER, O.: Betriebswirtschaftslehre u. Steuerrecht, a.a.O., S.16; ders.: Jüngste steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Wechselbeziehungen, in: ZfB 1950, S. 47-51, hier S. 48.

lichen Konzeption und Problematik (Kapitel 1). Die Erörterungen müssen sich hier fast ausschließlich im Rahmen der rein juristischen Sphäre halten, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise zunächst immer ein juristisches Problem ist. Darauf aufbauend soll eine präzisierende Analyse des Inhalts der wirtschaftlichen Betrachtungsweise versucht werden, unter Hinzuziehung betriebswirtschaftlicher Aussagen, wo dies möglich erscheint (Kapitel 2). Im Anschluß daran sollen die Möglichkeiten eines Beitrags der Betriebswirtschaftslehre zu Anwendungsfällen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise untersucht (Kapitel 3) und ausgehend von möglichen Schwierigkeiten dabei auf Ursachen im wissenschaftsprogrammatischen Bereich geschlossen werden (Kapitel 4).

Die Frage nach den Möglichkeiten einer Anwendung wirtschaftswissenschaftlicher und vor allem betriebswirtschaftlicher Aussagen führt zu einer kritischen Stellungnahme gegenüber Inhalt und Methode der Wirtschaftswissenschaften. Gleichzeitig ergibt sich aber dort, wo sich wirtschaftswissenschaftliche Aussagen als relevant erweisen, eine Kritik an der Rechtsanwendung durch die juristische Seite, wenn diese davon keinen Gebrauch macht oder gemacht hat.

Kapitel 1

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht und ihre Problematik

A. Anliegen und Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die rechtliche Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird im allgemeinen in § 1 StAnpG gesehen. Das Steuerrecht ist damit das einzige Rechtsgebiet des gesamten deutschen Rechts, in dem Gedanken der Rechtsanwendung eine gesetzliche Normierung erfahren haben. Will man zu einer Darstellung des Inhalts der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ihrer Zweckorientierung, Grundsätze und Probleme kommen, so erscheint es unumgänglich, sowohl ihren entstehungsgeschichtlichen Hintergrund als auch ihre rechtssystematische Stellung aufzuzeigen.

Die entstehungsgeschichtliche Betrachtung ist in der Rechtswissenschaft nicht unumstritten, wobei sich ihre Ablehnung aber eher an einer übersteigerten Wertung von Gesetzesmaterialien, denn an einer verständnisvollen Würdigung als Ergänzung oder Ausgangspunkt einer Gesetzesauslegung entzünden kann.¹⁾ Auch das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 30.11.1955²⁾ der Entstehungsgeschichte Bedeutung eingeräumt. Die entscheidende Bedeutung aber ist immer dem im Gesetz objektivierten Willen des Gesetzgebers gegenüber dem

-
- 1) Vgl. in diesem Zusammenhang die Diskussion um die subjektive und objektive Theorie der Auslegung; dazu LARENZ, K.: Methodenlehre, a.a.O., S. 296 ff.; ENNECCERUS u. NIPPERDEY: Bürgerl. Recht, a.a.O., § 54; ENGISCH, K.: Einführung, a.a.O., S. 88 ff.; KAISER, J.: Auslegungsgrundsätze im Steuerrecht, Berlin u.a. 1960, S. 39 f.; TIPKE, K. u. KRUSE, H.W.: RAO, Kommentar, Bd. II, Köln 1963, S. 572 f.
 - 2) BVerfGE 4, S. 358, insbes. S. 364 ff., Urt. 1 BvO 2/52 vom 30.11.1955; vgl. ferner BStBl 1956 III, S. 356, hier S. 357, Gutachten VzD 2/56 S vom 6.11.1956, in dem der BFH ausführt, daß gerade bei Steuern, bei denen wirtschaftliche Gesichtspunkte im Vordergrund stehen, auf eine Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte nicht verzichtet werden kann, wenn nicht die Rechtsprechung im luftleeren Raum erfolgen soll.

Willen des historischen Gesetzgebers, also gegenüber den subjektiven Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe, einzuräumen.¹⁾

Dieser objektivierte Wille bzw. Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll vor allem im Rahmen der Diskussion ihrer rechtssystematischen Stellung, also ihrer Stellung im Steuerrecht, ihrer rechtlichen Grundlagen und ihrer Beziehungen zu anderen Rechtssätzen des Steuerrechts und zu anderen Rechtsgebieten allgemein - vor allem dem Privatrecht - aufgezeigt werden.

1. Entstehungsgeschichtliche Betrachtung

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde in ihrer rechtlich fixierten Formulierung im wesentlichen mit Einführung der RAO durch E. Becker in das Steuerrecht eingebracht. In einer Reihe von Aufsätzen und Kommentaren hat Becker immer wieder das ursprüngliche Anliegen dieser Regelung herausgestellt. Die Entstehungsgeschichte bietet damit gerade in diesem Zusammenhang Material, das am Anfang jeder Diskussion der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stehen muß.

Bevor jedoch darauf eingegangen wird, soll noch ein Überblick über die formalrechtliche Entwicklung dieser Vorschrift gegeben werden, was sich schon deshalb empfiehlt, weil einige angeführte Quellen noch auf alte Fassungen bezogen sind.

11. Die Entwicklung der formalrechtlichen Fassung

Die heutige gesetzliche Grundlage findet sich in § 1 StAnpG, der seiner Bedeutung wegen im Wortlaut wiedergegeben sei:

"(1) Die Steuergesetze sind auszulegen.

(2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwick-

1) BVerfGE 1, S. 299; Urteil des BVerfG 2 BvH 2/52 vom 21.5.1952.

lung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

(3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen."

Abs. 1 forderte die nationalsozialistische Auslegung und wurde durch das KRG Nr. 12 vom 11.2.1946¹⁾ aufgehoben. § 1 StAnpG ist allerdings nur der Endpunkt einer Entwicklung, die mit § 4 RAO 1919 begann. Diese Vorschrift enthielt inhaltsmäßig nur Abs. 2, ohne Erwähnung der Volksanschauung, während Abs. 3 völlig fehlte. Die Vorschrift, die später zu § 9 RAO 1931 wurde, erhielt ihre heutige Form erst mit Erlaß des StAnpG 1934.

12. Die Absicht E. Beckers mit Einführung des § 4 RAO

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde im wesentlichen von E. Becker im Rahmen des Gesamtentwurfs einer AO entwickelt. Er selbst sagte zum Inhalt des § 4 RAO:²⁾

"Auf die Frage ob durch § 4 völlig neues Recht geschaffen werden soll, erwidere ich, daß dies nicht der Fall ist. Es handelt sich vielmehr um einen knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsentwicklung, wie solche ihren Niederschlag insbesondere in der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts gefunden hat."

Die hier angesprochene Rechtsentwicklung deutet hin auf den Gegensatz von Begriffs- und Interessenjurisprudenz. Die bis zur damaligen Zeit herrschende Begriffsjurisprudenz verlangte im Rahmen der Gesetzesanwendung eine übertriebene Bindung an den Buchstaben des Gesetzes, also an die rechtlichen Begriffe und Formgestaltungen. Auf diese Weise wurden auch die rechtlichen Gestaltungen der Steuerpflichtigen zum entscheidenden Kriterium in den meisten Verfahren.³⁾ Ausgehend von Ihering⁴⁾ begann sich jedoch die

1) Vgl. KRGBI. 1946, S. 60, vom 11.2.1946.

2) Vgl. BECKER, E.: RAO, Kommentar, 2. Aufl., Berlin 1922, S. 12.

3) Vgl. POLLAND, W.: Steuerrecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte, Düsseldorf 1960, S. 10.

4) Vgl. R. v. IHERING: Der Kampf ums Recht, Ausgewählte Schriften, hrsg. v. Ch. Rusche, Nürnberg 1965, insb. den Abschnitt: "Das sub-

Interessenjurisprudenz mehr und mehr durchzusetzen.

Zu ihrem Inhalt Spitaler:¹⁾

"Die Interessenjurisprudenz geht davon aus, daß jeder Rechtssatz zum Schutz bestimmter Interessen geschaffen sei und daß es bei der Rechtsfindung darum gehe das schutzwürdige Interesse und seine Grenzen herauszufinden,..."

Becker, als Anhänger dieser Richtung, wollte sicherstellen, daß die Interessenjurisprudenz für das Steuerrecht die entscheidende Maxime werde. Der § 4 sollte, wie Becker selbst sagte²⁾, die Rechtsprechung nachdrücklich darauf hinweisen, "die im Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entwickeln".

Die logische Konsequenz aus der Interessenjurisprudenz zeigt Löhlein³⁾ auf:

"Steht das Interesse im Vordergrund, so kann und muß der Begriff zurücktreten. Er hat nur Ordnungsfunktion und hat damit seine Allmächtigkeit verloren."

So sollte auch § 4 RAO dazu anhalten, hinter den Begriff und hinter die formale Konstruktion des Einzelfalles zu blicken und den wirklichen Sach- und Rechtsverhalt zu ergründen. Nun spricht diese Vorschrift zwar lediglich von der Auslegung, trotz allem wollte Becker den Grundgedanken nicht darauf beschränkt wissen. Er hat vielmehr deutlich darauf hingewiesen, "daß die wirtschaftliche Bedeutung der zu beurteilenden Vorgänge und Verhältnisse und ihre richtige Wertung" gleichermaßen wichtig seien, dieser Gedanke aber ohnehin schon anerkanntes Recht sei.⁴⁾ Nach seinen Plänen war sogar ursprünglich vorgesehen, diesen Aspekt ebenfalls in § 4 aufzunehmen. Die Be-

jektive Recht", S. 362 ff.

1) Vgl. SPITALER, A.: Wandlungen im Steuerrecht, StBJB 1960/61, S. 379-430, hier S. 409.

2) Vgl. Becker, E., RAO, a.a.O., S. 12.

3) Vgl. LÖHLEIN, R.: RFH und Interessenjurisprudenz, StW 1933, Teil I, Sp. 1355-1375, hier Sp. 1357 f.

4) Vgl. BECKER, E., RAO, a.a.O., 5. Aufl. 1926, S. 32.

denken, die bereits damals gegen § 4 allgemein und gegen diesen Zusatz im besonderen bestanden, machten das Vorhaben zunichte.¹⁾

13. Die gesetzliche Fixierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Sachverhaltsbeurteilung mit Einführung des § 1 StAnpG

Die gesetzliche Fixierung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf der Seite des Sachverhaltes kam mit § 1 StAnpG 1934 in das Steuergesetz hinein. Der Gesetzgeber spricht in Abs. 3 zwar von "Tatbestand", nach heute herrschender Meinung kann damit jedoch nur der Sachverhalt gemeint sein.²⁾

Im Gegensatz zu Abs. 2, der dem ursprünglichen § 4 RAO weitgehend entspricht, ist über den neu hinzugekommenen Abs. 3 entstehungsgeschichtlich nichts bekannt.³⁾ Becker meint, daß durch Abs. 3 die seinerzeit von ihm bereits geplante, aber in § 4 RAO nicht zum Zuge gekommene Beurteilung von Sachverhalten nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nun in das Gesetz aufgenommen wurde.⁴⁾

Zusammenfassend ergibt sich unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschich-

1) Vgl. BECKER, E.: Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1935 Teil I, Sp. 363-390, hier Sp. 371, Fußn. 4.

2) Vgl. beispielhaft: TIPKE-KRUSE, RAO, Kommentar, 6. Aufl., Loseblattausgabe bis 13. Lief., Köln-Marienburg 1970, S. 1354; THIEL, R.: Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, in: StBJB 1963/64, S. 161-206, hier S. 183; BRANDT, H.J.: Die "Beurteilung von Tatbeständen" im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des StAnpG, Diss. Hamburg 1967, S. 107 mit Hinweis auf Jahn: Einige Anmerkungen zum StAnpG vom 16.10.1934, in: Industrie und Steuer 1935 I, S. 1 ff.; der überzeugend einfach ausgeführt hat: "Wenn der Begriff 'Tatbestand' den Begriff 'gesetzlicher Tatbestand' umschreiben würde, so würde in Abs. 3 dasselbe geregelt sein, wie in den Absätzen 1 und 2; auch das Wort 'Entsprechendes' wäre nicht verständlich." (Zitiert nach Brandt).

3) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., S. 18 f.; ferner WACKE, G.: Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, München u.a. 1966, S. 43.

4) Vgl. BECKER, E.: Erläuterungen, a.a.O., Sp. 371, Fußn. 4.

te der § 1 des heutigen StAnpG als ein besonders nachdrücklicher Hinweis an den Rechtsanwender, nicht an der Oberfläche zu haften, sondern in die Tiefe der Rechtsnormen und Sachverhalte einzudringen.

2. Die rechtssystematische Stellung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die rechtssystematische Betrachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat auszugehen von deren rechtlichen Grundlagen, also vor allem von § 1 StAnpG. Es ist aber auch ein weiterer Ansatz aufzuzeigen, der die wirtschaftliche Betrachtungsweise als allgemeinen Rechtsgrundsatz losgelöst von § 1 StAnpG versteht. Des weiteren ist ihre Stellung in bezug auf verwandte Rechtssätze, insbesondere § 5 und § 6 StAnpG, und ihr Verhältnis zum Privatrecht darzustellen. Hieraus sollen die Hauptakzente ihres Inhalts und damit erste Grundlagen ihrer Anwendung, aber auch erste Problemkreise aufgezeigt werden.

21. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Zurückführung auf § 1 StAnpG

Sieht man die Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in § 1 StAnpG, so fällt zunächst auf, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort wörtlich an keiner Stelle erwähnt ist. So findet sich der Begriff - worauf Wacke hinweist¹⁾ - auch in der ersten Zeit nach Erlaß der RAO kaum. Die eigentliche Herausstellung geschah erst durch den RFH²⁾, der die in § 4 RAO gelegten Grundgedanken zur vollen Entfaltung brachte und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ihren zum Teil schlagwortartigen Charakter verlieh.

§ 1 Abs. 2 StAnpG enthält die Tatbestandselemente "Volksanschauung", "Zweck und wirtschaftliche Bedeutung" der Steuergesetze und die "Entwicklung der

1) Vgl. WACKE, G.: Die Beweislast, a.a.O., S. 37.

2) Vgl. KÜHN, R. und KUTTER, H.: AO, Kommentar, 10. Aufl., Stuttgart 1970, S. 809; ferner PAULICK, H.: Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung, DB 1968, S. 1867-1870, hier S. 1867; LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 42.

Verhältnisse". Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird in erster Linie aus der "wirtschaftlichen Bedeutung" und aus dem "Zweck der Steuergesetze" abgeleitet.¹⁾ Die Herleitung aus der wirtschaftlichen Bedeutung ist naheliegend, da es das einzige Element ist, das unmittelbar an wirtschaftlichen Aspekten anknüpft. Die Hinzuziehung des Zwecks der Steuergesetze bietet sich an, weil die Steuergesetze erstens wesentlich auf wirtschaftliche Sachverhalte ausgerichtet sind und zweitens eine klare Trennung zwischen dem Zweck der Steuergesetze und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung kaum durchführbar sein dürfte. Die Einbeziehung der Entwicklung der Verhältnisse in die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist hingegen ungeklärt, zum Teil wird sie einbezogen, wie bei Friedlaender und Bühler/Strickrodt²⁾, zum Teil wird sie es nicht, wie bei Spitaler.³⁾ Dasselbe gilt für die Einbeziehung der Volksanschauung.⁴⁾

Die schwierige Herleitung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus den Elementen des § 1 Abs. 2 StAnpG hat dazu geführt, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise immer in einem mehr oder weniger losen und wenig definierten Zusammenhang mit diesen Elementen gesehen wurde. Eindeutig aus

-
- 1) Vgl. TIPKE-KRUSE: RAO, Loseblattausg., a.a.O., S. 1344; THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 181; BECKER-RIEWALD-KOCH: RAO, Kommentar, Bd. I, 9. Aufl., Köln u.a. 1963, S. 571.
 - 2) Vgl. FRIEDLAENDER, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: NJW 1956, S. 1049-1053, hier S. 1049; BÜHLER, O. und STRICKRODT, G.: Steuerrecht, Bd. I, Allg. Steuerrecht, 1. Halbbd., 3. Aufl., Wiesbaden 1959, S. 158.
 - 3) Vgl. SPITALER, A.: Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, in: StBJB 1949, S. 267-303, insbes. S. 275 und 289 ff.; einen zumindest theoretischen Unterschied sieht GAST, B.: Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen, Düsseldorf 1957, S. 42.
 - 4) Eine Einbeziehung datet sich an bei PAULICK: Lehrbuch des allg. Steuerrechts, Köln u.a. 1971, S. 115, der die Volksanschauung unter dem Titel "wirtschaftliche Betrachtungsweise" abhandelt; keine Einbeziehung etwa bei KÜHN-KUTTER: AO, a.a.O., insb. S. 808 u. 819; SPITALER, A.: Auslegungsregeln, a.a.O., insb. S. 281 f.

§ 1 StAnpG scheint sich aber die Aufteilung der Anwendungsbereiche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nämlich aus Abs. 2 der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungsregel und aus Abs. 3 als Prinzip zur Beurteilung von Sachverhalten, zu ergeben.

211. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsregel

Grundsätzlich ist bei jeder Rechtsanwendung vom Wortlaut des Gesetzes auszugehen. Aber "höher als der Wortlaut des Gesetzes steht dessen Sinn und Zweck".¹⁾ Damit wird die Auslegung nicht nur möglich, sondern unter Umständen sogar zwingend.

Ziel der Auslegung ist die "Klarstellung des maßgebenden Sinnes eines Rechtssatzes".²⁾ Aus der Tatsache der Klarstellung folgt, daß eine Auslegung erst in Frage kommt, wenn der Gesetzestext, der Wortlaut also, zu Zweifeln Anlaß gibt oder die im Gesetz enthaltenen Regelungen zu konkretisieren und in all ihren Ausprägungsformen zu erfassen sind. Laut dem Urt. des BVerfG vom 21.5.1952³⁾ ist der objektivierte Wille, der sich als Summe von Wortlaut und Sinnzusammenhang darstellt, in den Vordergrund jeder Auslegung zu stellen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt eine Regelung der Auslegung von Steuergesetzen dar, sie ist aber nicht die einzige Regel. Die Rechtswissenschaft hat ein ganzes System von Auslegungsregeln entwickelt. Die wichtigsten Auslegungsregeln sind die grammatische, die historische, die logisch-systematische und die teleologische Methode.⁴⁾

1) RGZ 142, S. 36, hier S. 40, Urt. II 108/33 vom 17.10.1933; ähnlich BStBl 1951 III, S. 118, insbes. S. 119, Urt. III 145/50 S vom 7.5.1951.

2) Vgl. ENNECCERUS-NIPPERDEY: Bürgerl. Recht, a.a.O., § 54, S. 324.

3) Vgl. BVerfGE 1, S. 299, a.a.O., hier S. 299.

4) LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 25 ff.; LARENZ, K.: Methodenlehre, a.a.O., S. 301 ff.; TIPKE-KRUSE: RAO, Loseblattausg., a.a.O., S. 1339; SPITALER, A.: Auslegungsregeln, a.a.O., insbes. S. 275,

Da bei jeder Rechtsanwendung vom Wortlaut auszugehen ist, steht die grammatische Auslegung am Anfang jeder Auslegungstätigkeit.

"Der Wortlaut ist unter Beachtung der Regeln der Grammatik und des Sprachgebrauchs klarzustellen."¹⁾

Diese Methode besagt damit etwas ganz Selbstverständliches, daß nämlich der Rechtsanwender sich über Wortwahl, Interpunktion und Satzbau klar sein soll. Diese Regel wird deshalb wohl bei jeder Rechtsanwendung mitpraktiziert werden müssen, bewußt oder unbewußt. Auf der anderen Seite kann jedoch, worauf auch Tipke-Kruse hinweisen²⁾, dem Wortlaut nicht allzu große Bedeutung zuerkannt werden, wenn man bedenkt, unter welchem zeitlichen Druck viele Steuergesetze erlassen werden. Sprechendes Beispiel ist der bereits erwähnte Begriff "Tatbestand" in § 1 Abs. 3 StAnpG.

Als weitere Auslegungsmethode bietet sich die historische Auslegung an, die auf die Entstehungsgeschichte abstellt. Historische Auslegung bedeutet Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien wie Protokolle, Begründungen, Entwürfe usw.

Größere Bedeutung ist der systematischen Auslegung beizumessen, die Begriffe und Rechtsnormen in ihrem Zusammenhang mit anderen Normen, dem Gesamtgesetz und der gesamten Rechtsordnung untersucht. Indem sie sich dem formalen und daraus folgend dem inhaltlichen Zusammenhang von Begriffen und Rechtssätzen zuwendet, nähert sie sich der vierten Methode, nämlich der teleologischen. Die Grenzen sind fließend.³⁾ Diese Art der Auslegung stellt auf den Zweck der einzelnen Vorschrift oder auch des jeweiligen Steuergesetzes

der eine tiefergehende Gliederung bringt; siehe ferner SIGLOCH, H.: Einzelfragen der Erbschaftsteuer und der Verkehrsteuern, besonders der Gesellschaftsteuer, in methodischer Sicht, JFStR 1971/72, S. 222-269, insb. S. 224 ff.; GAST, B.: Der Einfluß, a.a.O., S. 19 ff.

1) TIPKE-KRUSE: RAO-Loseblattaussg., a.a.O., S. 1340.

2) Vgl. TIPKE-KRUSE: RAO-Loseblattaussg., a.a.O., S. 1340.

3) Vgl. ENGISCH, K.: Einführung, a.a.O., S. 79.

ab. Dabei ist zu beachten, daß der hier angesprochene Zweck der Steuergesetze niemals in der Einnahmenerzielung für den Staat zu sehen ist. Diese ist Motiv der Gesetzgebung und nicht der Zweck des einzelnen Steuergesetzes.¹⁾ Da der Zweck der Vorschriften im Auslegungsverfahren zu ermitteln ist, können auch Sätze wie "in dubio pro fisco" und "in dubio contra fiscum" nicht gelten. Sie wären, grundsätzlich angewandt, zu grob. Nur dann, wenn selbst bei intensiver Analyse mehrere Auslegungen vertretbar erscheinen, wird in der Rechtswissenschaft vielfach angenommen, daß dann die Steuerbehörde zunächst zu ihren Gunsten entscheiden kann und dem Steuerpflichtigen der Weg zu den Finanzgerichten offen steht, womit eine endgültige Klärung herbeigeführt werden kann.²⁾

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird meist unter Berufung auf "Zweck und wirtschaftliche Bedeutung" in § 1 Abs. 2 StAnpG als besondere Ausprägungsform der teleologischen Methode angesehen bzw. mit dieser gleichgesetzt.³⁾ Da die Steuergesetze wirtschaftliche Lebensvorgänge der Besteuerung unterwerfen und an wirtschaftlichen Größen anknüpfen, ist es natürlich, daß auch im Rahmen der Auslegung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Raum gegeben wird. Ist das Ziel der Steuergesetze ein wirtschaftliches, so stimmen teleologische Betrachtung und wirtschaftliche Betrachtungsweise überein. Tipke-Kruse hingegen sehen die wirtschaftliche Betrachtungsweise vor allem verknüpft mit der systematischen Methode.⁴⁾

1) Vgl. zur maßgeblichen Zwecksetzung allgemein: BÖHMER, P.: Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, Düsseldorf 1958, S. 41 ff.

2) Vgl. dazu METZLER, E.: Zur Problematik der Sätze "in dubio pro fisco" und "in dubio contra fiscum", Diss. Tübingen 1959, insbes. S. 107 u. 110 ff.; ferner SPITALER, A.: Rechtssicherheit, a.a.O., hier S. 150; HARTZ, W.: Mehr Rechtssicherheit, a.a.O., hier S. 107; abweichend BÜHLER, O.: Steuerrecht Bd. I, 2. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 92, der den Steuerbehörden ein strenges "in dubio pro fisco" zuerkennt.

3) Vgl. H. v. WALLIS: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 253; ferner SPITALER, A.: Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StBBJ 1962/63, S. 405-436, hier S. 419; STEINBERG, W.: Zur Problematik der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: StBp 1961, S. 181-190, hier S. 185.

4) Vgl. TIPKE-KRUSE: RAO, Loseblattaussg., a.a.O., S. 1344.

Sieht man die wirtschaftliche Betrachtungsweise unter dem Blickpunkt der Existenz dieser Auslegungsregeln, so scheint sich auch von hier aus ihre Gewichtung als "besonderer Hinweis" zu bestätigen. Es stellt sich aber die Frage, wie weit diese Besonderheit reicht. Einige Fachvertreter sind der Meinung, daß damit die teleologische Auslegung bzw. die wirtschaftliche Betrachtungsweise bevorzugt Verwendung erfahren soll.¹⁾ Anders Spitaler:²⁾

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein Auslegungselement neben vielen anderen, und ob und inwieweit sie bei der Lösung eines konkreten Auslegungsproblems zum Zuge zu kommen hat oder nicht zum Zuge kommen kann, bestimmt sich allein nach den allgemeinen Regeln der Auslegungslehre."

Auch die Rechtsprechung des BFH ist hier nicht eindeutig. So spricht das Urteil vom 15.7.1954³⁾ von einer Berücksichtigung "unter anderem". Anders klingt es im Urteil vom 30.7.1954⁴⁾, in dem es heißt, daß man der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei nicht eindeutiger Rechtslage "wesentliche Bedeutung" zumessen müsse. Sicher ist nur, daß die Rechtsprechung sowohl des RFH als auch des BFH von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Auslegungsfragen reichlich Gebrauch gemacht hat.

Es zeigt sich damit, daß es für die Frage, wann die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Rechtsanwendung im Einzelfall heranzuziehen ist, keine gesicherten Grundsätze gibt.

Alle diese Grundsätze sind davon ausgegangen, daß der Wortlaut der Klarstellung bedurfte. Die Rechtsprechung des BFH und die Rechtslehre haben

1) Vgl. HESSDÖRFER, L.: Die Dreiteilung der Gewalten und der BFH, StBJB 1956/57, S. 53-103, hier S. 91 f.; H. v. WALLIS: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 261; ZITZLAFF: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DStZ 1932, S. 354-359, hier S. 355.

2) SPITALER, A.: Einschränkung, a.a.O., S. 419.

3) BStBl 1954 III, S. 251, hier S. 252; Urt. IV 399/53 U vom 15.7.1954.

4) BStBl 1954 III, S. 310, hier S. 312, a.a.O.

der Auslegung aber auch dann Bedeutung eingeräumt, wenn es sich um den eindeutig klaren Wortlaut des Gesetzes handelt, allerdings nur unter gewissen Voraussetzungen. Nach Spitaler sollte dabei folgendes gelten:¹⁾

"Widerspricht jedoch das Ergebnis

- a) dem wirklichen Willen des Gesetzgebers oder
- b) dem Sinn und Zweck der Vorschrift oder
- c) jeder wirtschaftlichen Vernunft oder
- d) dem gegenwärtigen rechtsstaatlichen Denken oder
- e) würde eine andere Auslegung den wirtschaftlich Schwächeren gegenüber dem wirtschaftlich Stärkeren grundlos benachteiligen, so ist eine Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht geboten."

Zu diesem Problembereich kann aber wohl gesagt werden, daß er nicht in einer unmittelbaren Beziehung zur Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise steht, auch wenn er in diesem Zusammenhang auftauchen sollte, denn die eigentliche Frage bei der Auslegung gegen den klaren Wortlaut ist die der Zulässigkeit und ihrer Grenzen, wobei Anknüpfungspunkt - wie Spitaler gezeigt hat - das wahrscheinliche Ergebnis der Rechtsanwendung ist, nicht der Vorgang der Rechtsanwendung als solcher, der sich sehr wohl auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise stützen kann.

Im allgemeinen wird die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung vom Grundsätzlichen her keinen allzu großen Bedenken begegnen, vor allem dort nicht, wo es sich um die Auslegung wirtschaftlicher Begriffe handelt. Problematischere Auslegungsfälle im Rahmen der wirt-

1) SPITALER, A.: Die Grenzen der Auslegung im Steuerrecht, in: BB 1956, S. 7-10, hier S. 8; vgl. ferner WEINSHEIMER, W.: Die Zulässigkeit des bewußten Entscheidens gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht, in FS f. Spitaler, A.: Von der Auslegung, a.a.O., S. 294-302; HESSDÖRFER: Die Dreiteilung der Gewalten, a.a.O., S. 93 f.; strittig ist auch, ob es sich bei der Auslegung gegen den klaren Wortlaut noch um Auslegung oder bereits um Rechtsfindung handelt. Für einen von der Auslegungstätigkeit abweichenden, nämlich rechtsfindenden Akt treten u.a. ein: TIPKE-KRUSE: RAO, Loseblattausg., a.a.O., S. 1353; und VOIGT, L.: Entscheidungen gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes, Diss. Göttingen 1967, S. 33 und 69.

schaftlichen Betrachtungsweise sind aber dann gegeben, wenn es um die Interpretation von Begriffen des bürgerlichen Rechts geht, die sich in Vorschriften des Steuerrechts finden. Hier taucht die Frage auf, ob und unter welchen Bedingungen diesen Begriffen ein vom Privatrecht abweichender Inhalt zugelegt werden darf. Das BVerfG hat eine grundsätzlich strenge Handhabung gefordert¹⁾ und festgestellt, daß eine Abweichung von der Anknüpfung an bürgerlich-rechtliche Formen "sachlich hinreichend gerechtfertigt" sein muß und dies nur der Fall ist, wenn die Abweichung von überzeugenden Gründen getragen wird.

Die Anknüpfung an das bürgerliche Recht führt auch dazu, daß in bestimmten Steuerrechtsgebieten kein Raum für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist, so im gesamten Erbschaftsteuerrecht, da es keine Erbschaft im wirtschaftlichen Sinne gibt, wie das BFH-Urteil vom 30.6.1960²⁾ feststellt. Ähnlich hat der BFH entschieden, daß bei der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer die rechtliche Betrachtung gegenüber der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Vordergrund stehe.³⁾ Das Schwergewicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt vor allem auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts. Die übrigen Steuerarten sind in der Praxis weit weniger von ihr betroffen.

212. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung von Sachverhalten

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung von Sachverhalten wird ebenfalls nach herrschender Meinung auf § 1 StAnpG, und zwar Abs. 3, zurückgeführt.⁴⁾ Damit ist auch für eine Berücksichtigung wirt-

1) BVerfGE 13, S. 331, Urt. 1 BvR 845/58 vom 11.7.1961.

2) BStBl 1960 III, S. 348, hier S. 349, Urt. II 254/57 U vom 30.6.1960.

3) BStBl 1954 III, S. 176, Urt. II 186/53 U vom 28.4.1954; so auch BStBl 1955 III, S. 47, insbes. S. 48, Urt. II 204/54 U vom 1.12.1954.

4) Gänzlich abgelehnt wird § 1 Abs. 3 StAnpG von BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O.; derselben Ansicht jetzt auch TIPKE in: TIPKE-KRUSE: RAO-Loseblattaussg., a.a.O., S. 1359 ff.

schaftlicher Inhalte auf der Seite des konkreten Lebensvorganges die normierte Grundlage geschaffen. Die "entsprechende" Anwendung des Abs. 2 erklärt vor allem den "Zweck" und die "wirtschaftliche Bedeutung" für beachtlich, und zwar hier Zweck und Bedeutung des Sachverhaltes selbst.¹⁾ Eine Bezugnahme auf Zweck und wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhalts soll dazu führen, den Sachverhalt "nach seinem wirklichen Inhalt, nicht nach seiner äußeren Erscheinungsform zu bestimmen".²⁾

Problematisch ist in diesem Zusammenhang der Ausdruck "Beurteilung" in Abs. 3, der die Frage aufwirft, ob diese Vorschrift tatsächlich eine Beurteilung bzw. Würdigung des Sachverhaltes will oder lediglich die Sachverhaltsfeststellung meint. Spitaler führt aus:³⁾

"Man hat im Steuerrecht Tatbestände nicht auszulegen, sondern man hat sie - mit allen ihren Begleitumständen - richtig und wahr darzustellen. In Wirklichkeit ist die richtige rechtliche Qualifikation des Tatbestandes nichts, was ihn auch nur im mindesten verändern darf. Es gibt für Tatbestände, wenn man die Wirklichkeit nicht verfälschen will, keine andere Beurteilungsvorschrift = Auslegungsvorschrift als die, daß die Wirklichkeit und nichts als die Wirklichkeit zu ergründen ist."

Ein Teil der Literatur ist hier allerdings anderer Meinung und versteht den Abs. 3 dahingehend, daß nach der Feststellung des Sachverhalts eine Würdigung desselben nach den Maßstäben "Zweck" und "wirtschaftliche Bedeutung" durchzuführen sei.⁴⁾ Diese Unterschiede sind aber wohl mehr theore-

1) So die hauptsächliche Ansicht, vgl. dazu SPITALER, A.: Einschränkung, a.a.O., S. 430; KRUSE, H.W.: Steuerrecht, Allg. Teil, 3. Aufl., München 1973, S. 104; LITTMANN, E.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, WP 1951, S. 78-82, hier S. 79; anderer Ansicht: BÖHMER, P.: Erfüllung und Umgehung, a.a.O., S. 21 und 29, der Zweck u. wirtschaftl. Bedeutung der Steuergesetze heranziehen will.

2) KRUSE, H.W.: Steuerrecht, a.a.O., S. 104.

3) SPITALER, A.: Auslegungsregeln, a.a.O., S. 269.

4) Vgl. KRUSE, H.W.: Steuerrecht, a.a.O., S. 67; BARSKE, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, NWB 1971, Fach 2, S. 2245-2256, hier S. 2250.

tischer Natur, denn letzten Endes führen beide Ansichten zu demselben Ergebnis, nämlich dazu, nur den wirklichen wirtschaftlichen Inhalt des Sachverhalts, unabhängig von der rechtlichen Konstruktion, für beachtlich zu erklären.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Rahmen der Beurteilung von Sachverhalten ist in den meisten Fällen identisch mit der Frage nach der Anknüpfung an die bürgerlich-rechtlichen Formen im Einzelfall. Maßgeblich kann eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung dann nicht sein, wenn sie mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht kongruent ist. Im Urteil vom 12.12.1968¹⁾ hat der BFH die Schenkung eines Grundstücks von der Ehefrau an den Ehemann als entgeltliche Grundstücksveräußerung aufgefaßt. Der Fall lag dabei so, daß der Ehemann kurze Zeit vor der Schenkung Hypotheken auf dem Grundbesitz der Ehefrau in Höhe von ca. DM 600 000 abgelöst hatte. Damit konnte die rechtliche Gestaltung in Form einer Schenkung, die notwendigerweise die Unentgeltlichkeit beinhaltet, mit dem tatsächlichen Sachverhalt, der eine nicht unerhebliche Entgeltung aufwies, nicht mehr als kongruent angesehen werden.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise spricht damit für das Steuerrecht das Prinzip der Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse aus.²⁾ Die rechtlichen Gestaltungen der Steuerpflichtigen sind damit nur so lange maßgeblich, als sie mit den tatsächlichen Verhältnissen des Sachverhalts übereinstimmen.

Wie sehr der Grundgedanke der wirtschaftlichen Betrachtung mit seinem Bezug auf die tatsächlichen Verhältnisse das ganze Steuerrecht durchzieht und wie selbstverständlich dies in weiten Bereichen heute ist, zeigt z.B. die Behandlung von dubiosen Forderungen. Letztlich ist es auch hier die wirtschaft-

1) BStBl 1969 II, S. 173, Urt. II B 35/68 vom 12.12.1968. Das Urteil spricht zwar nicht ausdrücklich von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, was zu kritisieren ist, trotzdem handelt es sich um einen besonders klaren Fall derselben; so auch die Erläuterungen zu dem Urt. in StW 1970, Sp. 347, insbes. Sp. 350.

2) Vgl. FRIEDLAENDER, K.: Wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., hier S. 1050 f.

liche Betrachtung, welche die Abschreibung von Außenständen auf ihren tatsächlichen Wert ermöglicht, obgleich sie bürgerlich-rechtlich nach wie vor als Forderung fortbestehen.¹⁾

213. Die Frage der Abgrenzung zu § 5 und § 6 StAnpG

Die Frage der Abgrenzung zu verwandten Rechtsvorschriften stellt sich nicht so sehr bei § 1 Abs. 2, sondern bei § 1 Abs. 3 StAnpG, und zwar insofern, als es Aufgabe des Abs. 3 ist, den wirklichen Sachverhalt von den Äußerlichkeiten zu trennen und den wirtschaftlichen Gehalt zu ermitteln. Ähnliches wollen auch die §§ 5 und 6 StAnpG; auch dort geht es um die Anerkennung der rechtlichen Gestaltungen der Steuerpflichtigen und die damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen.

§ 5 Abs. 1 StAnpG erklärt Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für unbeachtlich in bezug auf die Besteuerung. Maßgebend ist hier das verdeckte Rechtsgeschäft. § 6 Abs. 1 StAnpG bestimmt, daß durch den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuern nicht gemindert werden dürfen. Hier ist die Steuer so zu erheben, wie sie sich bei angemessener Gestaltung ergeben hätte.

Die Vorschrift des § 5 regelt die Wirkungen bürgerlich-rechtlicher Nichtigkeit.²⁾ Abs. 1 entspricht weitgehend der Regelung des § 117 BGB. Es handelt sich also um Fälle, in denen Parteien in gegenseitigem Einverständnis Willenserklärungen und insbesondere Verträge lediglich zum Schein abgeben bzw. abschließen. Diese Scheingeschäfte richten sich im steuerlichen Bereich gegen den Fiskus.

§ 5 wird in erster Linie als Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

1) Vgl. FRIEDLAENDER, K.: Wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 1050.

2) Vgl. TIPKE-KRUSE, RAO-Loseblattausg., a.a.O., S. 1393.

verstanden.¹⁾ Daraus würde aber notwendig folgen, daß § 5 StAnpG lex specialis gegenüber der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wäre und überall dort angewendet werden müßte, wo ein Scheingeschäft vorliegt. Scheingeschäfte dürften also nicht über § 1 StAnpG ohne Hinzuziehung des § 5 entschieden werden. Dies setzt aber auch voraus, daß das Scheingeschäft klar gegen den allgemeinen Fall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgrenzbar ist.

Sieht man, wie Bopp²⁾ es tut, ein Scheingeschäft dann als gegeben an, wenn die äußere, rechtliche "Einkleidung des Geschäftes mit dem Inhalt der Vereinbarung und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen nicht übereinstimmt", so fallen praktisch alle Fälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter die Vorschrift über Scheingeschäfte. Diese so beschriebenen Fälle sind es aber gleichzeitig auch, die andere als Musterfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sehen³⁾, ohne den § 5 StAnpG anzuwenden. Einen zweiten Fall sieht Bopp⁴⁾ dann gegeben, wenn die rechtsgeschäftliche Regelung überhaupt nicht durchgeführt wird. Ist aber der erste Fall mit diesem nicht insofern identisch als auch dort die vertragliche Regelung sich in der tatsächlichen Abwicklung nicht niederschlägt, also ebenfalls die vertragliche Regelung nicht durchgeführt wird? Der zweite Fall erscheint nur dann eindeutig und auch abgrenzbar zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn er so verstanden wird, daß einer vertraglichen Abmachung überhaupt keine Durchführung, also keinerlei Aktivitäten im Tatsächlichen gegenüberstehen.⁵⁾

1) Vgl. TIPKE-KRUSE, RAO-Loseblattausg., a.a.O., S. 1392; ferner STEINBERG, W.: Problematik, a.a.O., S. 189.

2) Vgl. BOPP, G.: Scheingeschäfte, mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: FS f. Spitaler, A.: Von der Auslegung, a.a.O., S. 132-150, hier S. 136 ff.

3) Vgl. beispielsweise THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 196 f.; STEINBERG, W.: Problematik, a.a.O., S. 188.

4) Vgl. BOPP, G.: Scheingeschäfte, a.a.O., S. 136 u. 138.

5) Ein gutes Beispiel wäre hier die Entscheidung des FG München bzgl. einer Briefkastenfirma in Liechtenstein, die nur als Auffangstelle von Zahlungen diene, ohne selbst wirtschaftlich irgendwie tätig zu sein. EFG 1964, S. 116, Urt. I 135-137/62 vom 17.12.1963.

Die Beispiele, die Bopp bringt, lassen sich kaum von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unterscheiden, so der Fall eines Kommanditvertrages zwischen Vater und Sohn, der lediglich der Vermögensübertragung an den Sohn dienen sollte, ohne ihm auch nur im geringsten die Rechte eines Gesellschafters zu gewähren.¹⁾ Hier läßt sich auch mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sagen, daß eben der wirtschaftliche Inhalt, nämlich die nicht einem Gesellschafter entsprechende Stellung des Sohnes, von der Form, nämlich dem Gesellschaftsvertrag, abweicht und im Rahmen der Besteuerung der tatsächlichen Verhältnisse die Vermögensübertragung zu besteuern ist.

Es zeigt sich also, daß die Abgrenzung des § 5 StAnpG zu § 1 StAnpG kaum auch nur annähernd exakt und vor allem exakt für eine konkrete Rechtsanwendung durchführbar ist.²⁾

§ 6 StAnpG will, wie Abs. 1 zeigt, den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zu Zwecken der Steuerumgehung verhindern. Löhlein³⁾ kritisiert das doppelt negative Werturteil in Abs. 1, das mit den Begriffen "Mißbrauch" und "Umgehung" die Anwendung nicht gerade erleichtert. So wird denn auch zur Bestimmung des Inhalts der Vorschrift mehr auf ein Kriterium des Abs. 2 zurückgegriffen, und zwar auf die dort erwähnte "angemessene" Gestaltung. Wenn bei einem Mißbrauch die Steuern so zu erheben sind, wie sie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären, so folgt daraus, daß § 6 StAnpG gerade die unangemessene rechtliche Gestaltung von Verhältnissen treffen will, wobei die Ungewöhnlichkeit des vom Steuerpflichtigen eingeschlagenen Weges häufig als

1) Vgl. BOPP, G.: Scheingeschäfte, a.a.O., S. 139.

2) Derselben Meinung BARSKE, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 2255.

3) Vgl. LÖHLEIN, R.: Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung, StW 1962, Sp. 385-392, hier Sp. 386 f.

wesentliches Kriterium angesehen wird.¹⁾

Problematisch ist vor allem die Abgrenzung des § 6 zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Meinungen stehen sich hier zum Teil konträr gegenüber.

Der eine Teil der Meinungen geht auch hier ähnlich wie bei § 5 StAnpG davon aus, daß § 6 StAnpG als Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu sehen ist und damit ebenfalls *lex specialis* zu § 1 StAnpG ist, mit der bereits bei § 5 dargestellten Folgerung.²⁾ Darauf, daß dies von der Rechtsprechung nicht so gesehen bzw. § 6 zumindest nicht als *lex specialis* behandelt wird, weist Haußmann hin³⁾, der feststellt, daß die Rechtsprechung lieber und häufiger mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise arbeitet. Übereinstimmend damit findet Hartz, daß die Anwendung der Mißbrauchsvorschrift im Zeitablauf gesehen auch absolut rückläufig ist.⁴⁾

Ein anderer Teil der Literatur spricht hingegen der Vorschrift des § 6 StAnpG jedwede eigenständige Bedeutung ab:

"Sie kann besagen, daß, wenn die bürgerlich-rechtliche Form und der sachliche Gehalt auseinanderfallen, die Steuer durch die bürgerlich-rechtliche Form nicht gemindert werden darf. So verstanden ist sie, weil selbstverständlich, eigentlich überflüssig. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die das Steuerrecht beherrscht, gibt, ..., die

-
- 1) Vgl. BARSKE, K.: RAO, Stuttgart 1959, S. 27; THOMA, G.: Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, in: FS f. Bühler, O.: Probleme, a.a.O., S. 233-247, hier S. 243 ff.
 - 2) Vgl. HAUSSMANN, F.: Für und wider die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" im Steuerrecht, in: StW 1931, Sp. 737-774, hier Sp. 754 ff.; der dabei angesprochene § 5 RAO entsprach im wesentlichen dem § 6 StAnpG. Genauso BECKER: Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet, StW 1939 Teil I, Sp. 745-770, insb. Sp. 758.
 - 3) Vgl. HAUSSMANN, F.: Für und wider, a.a.O., Sp. 755 f.
 - 4) Vgl. HARTZ, W.: Die Auslegung, a.a.O., S. 55; genauso KRUSE, H.: Was kann im Steuerrecht unter "folgerichtiger Entscheidung" verstanden werden?, StW 1958, Sp. 145-170, hier Sp. 154.

Möglichkeit, Scheinmanövern und Aktionen auf dem Papier, die keinen realen Gehalt haben, entgegenzutreten. Wird die Vorschrift aber so verstanden, daß es 'Mißbrauch' sei, durch bürgerlich-rechtlich zulässige und ernst gemeinte, wenn auch vielleicht ungewöhnliche Maßnahmen die Steuerlast zu mindern, so ist sie mit der neuen Rechtsprechung nicht vereinbar."¹⁾

Wieder andere sehen § 1 und § 6 StAnpG mit Littmann²⁾ auf "verschiedenen Ebenen" liegen und erkennen ihm eigenständige Bedeutung und Inhalt zu. Die Anknüpfungspunkte sind dabei häufig die Frage nach der Übereinstimmung zwischen rechtlicher Form und wirtschaftlichem Vollzug und die Ungewöhnlichkeit des von den Steuerpflichtigen eingeschlagenen Weges.

Thoma formuliert wie folgt:³⁾

"Da wo aber das tatsächliche Geschehen von der gewählten Form abweicht, wo man also bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu einem von der Form abweichenden Ergebnis kommt, ist § 1 StAnpG anzuwenden; die Anwendung des § 6 StAnpG aber ist überflüssig, ja u.U. unrichtig. § 6 StAnpG will die Fälle treffen, in denen ein ungewöhnlicher Weg zum Zwecke der Steuerumgehung nicht nur gewählt, sondern auch tatsächlich gegangen wird; in denen also die rechtliche Beurteilung und die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine voneinander abweichenden Ergebnisse liefern."

Zunächst ist festzustellen, daß das Gesetz an keiner Stelle auf die Gewöhnlichkeit des eingeschlagenen Weges, sondern auf die Angemessenheit⁴⁾ ab-

-
- 1) HARTZ, W.: Die kollidierenden Interessen des Steuerfiskus und der Steuerpflichtigen, in: StBJB 1955/56, S. 83-121, hier S. 94; ablehnend ferner THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 198; PAULICK, H.: Steuereinsparung und Steuerumgehung, in: StBJB 1963/64, S. 371-414, hier S. 409 ff.; STEINBERG, W.: Problematik, a.a.O., S. 190, er spricht der Vorschrift lediglich Prohibitivcharakter zu.
 - 2) Vgl. LITTMANN, E.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S.79; ebenso BOPP, G.: Scheingeschäfte, a.a.O., S. 143; THOMA, G.: Grundsätzliches, a.a.O., S. 243 ff.; RAUE, N.: Das Verhältnis zwischen Mißbrauchstatbestand und wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss. 1964, insb. S. 17 u.105, Raue sieht aber starke Wechselbeziehungen zwischen § 1 und § 6 StAnpG gegeben.
 - 3) THOMA, G.: Grundsätzliches, a.a.O., S. 243; ähnlich BOPP, G.: Scheingeschäfte, a.a.O., S. 143.
 - 4) Vgl. dazu die, gegenüber den Kriterien "angemessen" und "üblich" sehr

stellt. Dabei kann eben nur eine für den wirtschaftlichen Sachverhalt angemessenere rechtliche Gestaltung ermittelt werden, wenn eben Inhalt und Form, Interessenlage und rechtliche Konstruktion nicht schon übereinstimmen, denn stimmen sie überein, so heißt das ja nichts anderes, als daß die Form angemessen ist. Hier ist dann aber kein Raum mehr, diese Rechtsgestaltung als ungewöhnlich beiseite zu schieben, um so mehr als das Gesetz darauf gar nicht abstellt. Der RFH kam zu folgendem Ergebnis:¹⁾

"Eine Rechtsfigur ist dann ungewöhnlich, wenn sie der ohne Steuerumgehungszweck vorzunehmenden Geschäftsabwicklung nicht entspricht."

Dies wäre aber im Grunde nichts anderes als ein Auseinanderfallen von rechtlicher Form und tatsächlichem Sachverhalt, was aber bereits durch § 1 Abs. 3 StAnpG erfaßt ist.

Eine andere Beurteilung wäre nur bei mehreren zusammenhängenden Rechtsgeschäften denkbar. Als Beispiel werden hier meist verkettete Vorgänge, wie der Fall der Kettenschenkung im Urteil des BFH vom 11.11.1955²⁾, angeführt. In diesem Fall hatte der Vater seinen drei Kindern je 20 000 DM geschenkt und der Ehefrau 100 000 DM, die ihrerseits davon jedem Kind wiederum 20 000 DM schenkte. Aufgrund dieser Konstruktion sollten die Schenkungen steuerfrei bleiben. Der BFH sah, genauso wie das Finanzgericht, in der Einschaltung der Ehefrau lediglich eine planmäßige Umgehung und nahm für sämtliche den Kindern zugegangenen Beträge den Vater als Schenker an. Hier könnte man einen Fall annehmen, wie ihn Thoma beschrieben hat, nämlich Rechtsgeschäfte, und zwar mehrere, bei denen nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise jeweils Rechtsform und tatsächliche Durchführung, nämlich

kritische Einstellung bei LUKAS, H.: Steuereinsparung u. Steuerumgehung, Diss. Mannheim 1963, insbes. S. 34 f.; Ebert stellt fest: "Zwischen 'ungewöhnlich' und 'angemessen' ist ein erheblicher Unterschied", EBERT, D.: Mißbrauchstatbestand und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1957, S. 673-675, hier S. 674.

1) RStBl 1934, S. 979, hier S. 980, Urt. VI A 500-501/33 vom 11.7.1934.

2) BStBl 1955 III, S. 395, Urt. III 126/55 S vom 11.11.1955.

die jeweiligen Schenkungen, übereinstimmen, aber die wirtschaftliche Absicht eine solche ist, daß der eingeschlagene Weg bezogen darauf ungewöhnlich und unangemessen ist. Hier wird dann gemäß § 6 StAnpG eine den tatsächlichen Verhältnissen angemessene Rechtsgestaltung, nämlich die direkte Schenkung, angenommen und der Besteuerung unterworfen.

Nichts hindert aber unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise den wirklichen Sachverhalt und seinen wirtschaftlichen Gehalt in der direkten Schenkung des Vaters an die Kinder zu sehen, wie Thiel¹⁾ es tut. Dann entspricht die Rechtsgestaltung der Steuerpflichtigen in Form der Aufspaltung des Vorganges nicht mehr dem wirtschaftlichen Gehalt, d.h. Form und Inhalt sind nicht kongruent, weshalb die Besteuerung an letzterem ansetzt. Auch der BFH hat ausgeführt:²⁾

"Der von der Rechtsprechung des RFH ... entwickelte Grundsatz von der Unzulässigkeit der Aufspaltung einheitlicher wirtschaftlicher Vorgänge, ist von der Rechtsprechung des BFH anlässlich verschiedener Tatbestände wiederholt bestätigt worden... Er beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und führt zu einer vom bürgerlichen Recht losgelösten Beurteilung des Tatbestandes..."

Es zeigt sich also, daß man mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu demselben Ergebnis kommt wie mit § 6 StAnpG.³⁾

Eine wesentlich klarere Möglichkeit der Unterscheidung zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Steuerumgehung ergibt sich auf einem Wege, der sich nicht so sehr an der Struktur der Anwendungsfälle, als vielmehr an der möglichen Funktion der beiden Vorschriften orientiert, wie dies

1) Vgl. THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 197.

2) BStBl 1955 III, S. 215, insbes. S. 216, Urt. V 85/54 U v. 12.5.1955.

3) SPITALER, A.: Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre, in: StBJB 1956/57, S. 105-145, insbes. S. 115, ist der Meinung, daß allein schon mit der reinen Auslegung von Steuergesetzen jeder Steuerumgehung entgegengetreten werden könne.

Löhlein zeigt:¹⁾

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll nur zur Erhellung der verfolgten Interessen und zur gesetzlichen Rechtfertigung der teleologischen Gesetzesanwendung dienen; der Mißbrauch i.S. des § 6 Abs. 1 StAnpG ist identisch mit dem zivilrechtlichen Mißbrauch, also dem Gebrauch bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten zu atypischen Zwecken."

Hier erhält die wirtschaftliche Betrachtungsweise primär eine Ermittlungsfunktion in bezug auf die Ziele der Transaktionen, während beim Auseinanderfallen von Interessenlage des Steuerpflichtigen und rechtlicher Gestaltung ein atypischer Gebrauch rechtlicher Formgebungsmöglichkeiten vorliegen wird und damit ein Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG. § 1 StAnpG kann dann nur dort noch die Entscheidung tragen, wo es sich um Fälle reiner Gesetzesauslegung handelt und dort, wo der Sachverhalt keine eigentliche rechtliche Gestaltung erfahren hat, sondern lediglich Tathandlung ist.

Dieser Weg der Abgrenzung zwischen § 1 und § 6 StAnpG würde aber dazu führen, daß das - wie Thiel²⁾ es nennt - "schwere Geschütz" des § 6 StAnpG erheblich mehr zum Einsatz käme. Die Rechtsprechung hat sich aber ohnehin die Anwendung des § 6 StAnpG dadurch erschwert, daß sie eine Erfüllung des Tatbestandes nur für gegeben hält, wenn eine Absicht zur Steuerumgehung vorliegt und nachweisbar ist.³⁾ Die Schwierigkeit dieses Nachweises dürfte mit ein Faktor sein, der die stark rückläufige Anwendungstendenz des § 6 StAnpG durch den BFH erklärt.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten: Es hat sich gezeigt, wie schwierig es ist, sowohl in theoretischer Hinsicht als auch in bezug auf den konkreten Anwen-

1) LÖHLEIN, R.: Abgrenzung, a.a.O., Sp. 392.

2) Vgl. THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 198.

3) Vgl. HOPFENMÜLLER, Th.: Zur Begrenzung der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, in: FS f. Spitaler, A.: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft u. Praxis, Hrsg.: Thoma G. u. Niemann U., Köln 1965, S. 119-138, hier S. 132; vgl. ferner BStBl 1966 III, S. 509, Urt. II 113/61 vom 2.3.1966 und HFR 1967, S. 191, Urt. II 149/63 vom 21.12.1966.

dungsfall eine Trennung zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise, Steuerumgehung und auch Scheingeschäften durchzuführen. Wichtig ist weiter, und dies gerade auch für die betroffenen Steuerpflichtigen, daß das gleiche Ergebnis, der gleiche Rechtsspruch sowohl über die wirtschaftliche Betrachtungsweise als auch über die Steuerumgehung und zum Teil auch über das Scheingeschäft erreicht werden kann. Keine Möglichkeit ist beim heutigen Stand der Diskussion in eindeutiger Weise oder aus dem Gesetz heraus als ausgeschlossen zu bezeichnen. Damit ergibt sich aber für die wirtschaftliche Betrachtungsweise und ihr Wesen, daß sie in einem wenig klar umrissenen und abgrenzbaren Raum steht und ihre Anwendung notwendigermaßen unsicher und unvorhersehbar wird.

22. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als allgemeiner Rechtsgrundsatz

Die bisherigen Erörterungen gingen davon aus, daß sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf § 1 StAnpG stützt. Es zeigte sich aber auch, daß § 1 StAnpG mehr als besonderer Hinweis denn als ausschließliche rechtliche Grundlage gesehen werden muß. Ähnlicher Meinung ist der BFH in seinem Urteil vom 3.12.1957:¹⁾

"Die in § 1 StAnpG erwähnten Auslegungs- und Würdigungselemente sind nicht erschöpfend. ... Der Gesetzgeber erwähnt in § 1 StAnpG nur einige Elemente, die ihm für den Bereich des Steuerrechts als besonders bedeutsam erschienen."

Daraus folgt, daß die Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise tiefer liegt, und zwar in allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts, ja des gesamten Rechts schlechthin. Bei den in Frage kommenden Grundsätzen handelt es sich dabei vor allem um solche der allgemeinen Auslegungslehre.²⁾

Eine von § 1 StAnpG weitgehend losgelöste Betrachtung scheint sich auch in

1) BStBl 1958 III, S. 27, hier S. 30, Urt. I 231/56 S vom 3.12.1957.

2) Vgl. SPITALER, A.: Einschränkung, a.a.O., S. 407.

der Rechtsprechung des BFH niederzuschlagen, und zwar insofern als es eine Reihe von Urteilen gibt, die sich zwar wesentlich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise stützen, den § 1 StAnpG aber unter den die Entscheidung tragenden und aufgeführten Rechtssätzen nicht erwähnen.¹⁾

Die Behandlung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Teil allgemeiner Rechtsgedanken stützt sich zum einen auf die Tatsache, daß die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eigene Vorgehensweise schon allein dem Gedanken jeglicher Steuergesetze entspricht, nämlich der Anknüpfung der Besteuerung an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und damit an ökonomischen Größen wie Einkommen, Vermögen oder Umsatz. Dieser Grundgedanke jeder Steuererhebung soll und darf nicht an den juristischen Konstruktionen der Steuerpflichtigen scheitern. Aus dieser Grundeinstellung folgt die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse und weiter die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ferner keine Besonderheit des Steuerrechts²⁾, sondern sie ist auch in anderen Rechtsgebieten gängig und angewandt. Becker hat mit der Vorschrift des § 4 RAO nicht zuletzt einer Entwicklung der Rechtsprechung auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts Rechnung tragen wollen.³⁾ Aufgrund der engen Verwandtschaft zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Interessenjurisprudenz, die sich, wenn auch in etwas veränderter Betonung, auf allen Rechtsgebieten durchgesetzt hat, ist auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise mit ihrer Erfassung der tatsächlichen Verhältnisse, der wirtschaftlichen Interessen und Ergebnisse auf allen

1) Vgl. beispielhaft BStBl 1960 III, S. 400, Urt. III 114/57 U vom 15.7.1960; BStBl 1966 III, S. 257, a.a.O.; BStBl 1956 III, S. 226, a.a.O.; ferner BStBl 1969 II, S. 173, a.a.O.

2) Vgl. MUTZE, O.: Das Zivilrecht in der Steuer- und Wirtschaftspraxis, Köln 1962, S. 7; ferner WACKE, G.: Die Beweislast, a.a.O., S. 49; WILSER, O.: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960, S. 68 f.

3) Vgl. diese Arbeit, Kapitel 1 A, Punkt 1.

Rechtsgebieten mehr oder weniger stark verbreitet.¹⁾ Aus diesen Gedanken heraus erscheint die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Prinzip, das auf das engste mit den Grundideen der gesamten Rechtsordnung verbunden ist.

B. Vertiefende Analyse des Problemkomplexes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die bisherige Darstellung sollte den Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ihre Stellung im Steuerrecht, ihre unmittelbare Funktion und vor allem auch den gesamten Komplex der damit zusammenhängenden rechtlichen Fragen in seinen Umrissen aufzeigen. Die sich zum Teil konträr gegenüberstehenden Meinungen der Rechtswissenschaft haben weiter gezeigt, wie wenig man gerade im Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf gesicherte Fundamente bauen kann; gerade herausgestellte Konturen verschwimmen im nächsten Augenblick wieder oder erweisen sich bei ihrer praktischen Anwendung als unscharf.

Um der wirtschaftlichen Betrachtungsweise weiter auf den Grund zu gehen und Ansatzpunkte eines betriebswirtschaftlichen Beitrags herauszufinden, ist es notwendig, in einer Analyse den gesamten Fragenkomplex einer Verdichtung zuzuführen.

1. Die Erklärung des Problems der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus deren Rechtsnatur

Als erstes soll das Rechtsinstitut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf seine rechtliche Charakteristik hin untersucht und Folgerungen daraus für den Problemkomplex gezogen werden.

1) Vgl. für das Zivilrecht RGZ 133, S. 290, hier S. 292, Urt. VII 564/30 vom 2.10.1931, das feststellt: "Das Entscheidende ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise".

11. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Generalklausel

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt ihrer Rechtsnatur nach eine Generalklausel dar.¹⁾ Engisch²⁾ beschreibt die Generalklausel als "eine solche Tatbestandsfassung, die mit großer Allgemeinheit einen Fallbereich umfaßt und der rechtlichen Behandlung zuführt". Zum Wesen der Generalklauseln gehört damit, daß sie dem Richter einen größeren Spielraum für die eigene verantwortliche Rechtsfindung einräumen, indem sie eben nur eine generelle Regelung aussprechen.

"Dank ihrer großen Allgemeinheit ermöglichen sie es, eine größere Gruppe von Sachverhalten lückenlos und anpassungsfähig einer Rechtsfolge zu unterwerfen."³⁾

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise steht aber gerade aufgrund ihres generalklauselartigen Wesens mitten im Spannungsfeld der rechtsstaatlichen Grundprinzipien.

12. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Konflikt rechtsstaatlicher Grundsätze

Eine Reihe rechtlicher Grundsätze sind es, die letztlich den Rechtsstaat ausmachen. Mutze bezeichnet diese Grundsätze als ethisch-moralischen Kern unserer Rechtsordnung.⁴⁾ Diese Grundsätze stellen überpositives Recht dar. Das

1) Vgl. THIEL, R.: Wirtsch. Betrachtungsweise - ja oder nein, in: FA f. Spitaler, A.: Die Auslegung, a.a.O., S. 195-206, hier S. 198; ferner BStBl 1962 III, S. 399, hier S. 401; BFH Urt. I 188/61 S vom 26.6.1962; KAISER, J.: Auslegungsgrundsätze, a.a.O., S. 88 ff. sieht die wirtschaftliche Betrachtungsweise als unbestimmten Rechtsbegriff; dieser deckt sich aber auf weiten Strecken mit der Generalklausel, wie ENGISCH, K.: Einführung, a.a.O., S. 108 und 121 andeutet.

2) Vgl. ENGISCH, K.: Einführung, a.a.O., S. 119; ähnlich CREIFELDS, C.: Rechtswörterbuch, München 1968, S. 422.

3) ENGISCH, K.: Einführung, a.a.O., S. 122.

4) Vgl. MUTZE, O.: Das Zivilrecht, a.a.O., S. 1.

Rechtsstaatsprinzip hat den Rang objektiven Verfassungsrechts.¹⁾ Die wesentlichsten Grundsätze sind die der Gerechtigkeit, der Rechtssicherheit und der Zweckmäßigkeit.²⁾

Der Grundsatz der Gerechtigkeit steht unmittelbar in Zusammenhang mit dem Prinzip der Gleichheit. Das Gleichheitsprinzip des Artikel 3 GG manifestiert sich im StR als Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Diese Gleichmäßigkeit der Besteuerung wurde auch von der Rechtsprechung herausgestellt, so etwa durch den BFH im Urteil vom 22.11.1957:³⁾

"Der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, im Rahmen des geltenden Rechts eine Auslegung zu erstreben, bei der gleichgelagerte Fälle auch steuerlich möglichst gleichmäßig behandelt werden."

Die so angesprochene Forderung der Gleichmäßigkeit muß noch näher spezifiziert werden.

"Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeutet Gleichbehandlung unter irgend welchen vernünftigen Gesichtspunkten der Gleichheit. Sie gewährleistet aber nicht die gerechte Abstufung der Besteuerung ungleicher Fallgruppen. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird demnach in einem engeren Rahmen, als es jener ist, den die richtig verstandene Gerechtigkeit der Besteuerung ausfüllen würde."⁴⁾

Für Literatur und Rechtsprechung ist es eben diese Gleichbehandlung gleichgelagerter Fälle, die mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erreicht werden soll.⁵⁾

1) Vgl. BVerfGE 9, S. 83, hier S. 87, Urt. 1 BVR 425/52 vom 8.1.1959.

2) Vgl. SCHUMANN, H.: Einführung in die Rechtswissenschaft, Wiesbaden 1959, S. 16 f.; SPITALER, A.: Rechtssicherheit, a.a.O., S. 144, RADBRUCH, G.: Einführung in die Rechtswissenschaft, 11. Aufl., Stuttgart 1964, S. 36 ff.

3) BStBl 1958 III, S. 42, hier S. 44, Urt. VI 2/54 U vom 22.11.1957.

4) SPITALER, A.: Rechtssicherheit, a.a.O., S. 148.

5) Vgl. beispielsweise WILSER, O.: Durchgriff, a.a.O., S. 25; BECKER-RIEWALD-KOCH: RAO, a.a.O., S. 571; BARSKE: Wirtschaftl. Betrachtungsweise, a.a.O., S. 2246; BStBl 1955 III, S. 397, insb. S. 398, Urt. I 47/55 U vom 11.10.1955.

Ohne Ansehung der rechtlichen Umhüllung soll Gleiches gleich behandelt werden. Da man sich aber zur Verwirklichung des Grundsatzes auf den tatsächlichen Sachverhalt stützen muß, führt dies notwendigerweise durch die dabei, je nach Lage des Falles, eintretende Beiseiteschiebung der rechtlichen Form zu einem Moment der Unsicherheit für alle Steuerpflichtigen.¹⁾ Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gerät damit in Konflikt mit dem zweiten Prinzip, nämlich dem der Rechtssicherheit.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ermöglicht auch auf der Auslegungsseite, daß der Rechtsanwender nicht gezwungen ist am Wortlaut zu haften, sondern unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Aspekte zu einer freieren Handhabung kommen kann. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient damit auch der Rechtsfortbildung. Ausgehend von der Formulierung "Gesetz und Recht" in Art. 20 Abs. 3 GG zeigt bereits die Verfassung auf, daß Gesetz und Recht nicht immer völlig deckungsgleich sein müssen.

"...die entscheidende Bedeutung dieser Formulierung liegt m.E. in der hier ausgesprochenen Ablehnung der Vorstellung, nur das positive Recht (einschließlich des Gewohnheitsrechts) sei verbindliche Rechtsnorm. Vielmehr hat das Gericht das 'Gesetz' im Sinne einer Annäherung an das 'Recht' fortzuentwickeln, so BGHZ 17/276."²⁾

Dieses Rechtsfortbildungsinteresse dient dem Ziel der Annäherung an das Ideal der Gerechtigkeit, kann aber, wegen der Möglichkeit einer Änderung bestehender Rechtsvorstellungen, ebenfalls in Konflikt mit der Rechtssicherheit geraten. Mennicken spricht hier von einem Spannungsverhältnis gegensätzlicher Rechtswerte.³⁾

Die Forderung der Rechtssicherheit als einer Grundforderung des Rechtsstaats-

1) Vgl. HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: AO, Kommentar, Loseblattausg. 69. Lfg., Köln 1971, StAnpG § 1 Anm. 7.

2) HAMANN, A.: Das Grundgesetz, Kommentar, 2. Aufl., Darmstadt 1961, S. 212; vgl. ferner H. v. MANGOLDT und F. KLEIN: Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, 2. Aufl., Berlin-Frankfurt 1957, S. 603 f.

3) Vgl. MENNICKEN, A.: Das Ziel der Gesetzesauslegung, Bad Homburg u.a. 1970, S. 80.

tes geht zunächst ganz allgemein dahin, daß sich der Staatsbürger, hier der Steuerpflichtige, sicher fühlen soll in der Rechtsordnung, d.h. daß er mit der Gültigkeit und dem Inhalt des Rechts rechnen kann und vor ungerechtfertigten und unvorhersehbaren Eingriffen des Staates geschützt ist. Bereits aus dieser Charakterisierung der Rechtssicherheit klingt eines ihrer wesentlichsten Kriterien an, nämlich die Vorausberechenbarkeit der Rechtsanwendung.¹⁾ Es kann wohl gesagt werden, daß die Berechenbarkeit des Rechts in umgekehrtem Verhältnis zur Verwendung von Generalklauseln, wie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, und zur Menge und Qualität der Kriterien ihrer Anwendung steht. Je mehr und je exaktere Kriterien die Handhabung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmen, je genauer sie gegen andere Rechtsnormen abgrenzbar ist, um so berechenbarer wird sie in ihrer Anwendung für den Steuerpflichtigen. Aus dem bereits aufgezeigten Problemkomplex der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit den dazu zum Teil sehr gegensätzlichen Stellungnahmen kann wohl nicht geschlossen werden, daß es sich bei ihr um ein Rechtsinstitut handelt, das der Rechtssicherheit besonders dienlich wäre. Ihre Existenz scheint sich vielmehr aus dem anderen Grundwert zu erklären, nämlich dem Streben nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Was die wirtschaftliche Betrachtungsweise betrifft, so ist der Gegensatz dieser beiden Grundwerte nur schwer aufhebbar. Jede Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch irgendwie geartete Grundsätze wird auf Kosten der Gerechtigkeit des Einzelfalles gehen.

Das Problem der sich widerstreitenden Grundsätze von Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Rechtssicherheit führt zu der Frage nach ihrer Wertigkeit, zu der Frage also, ob einem Grundsatz der Vorrang gegenüber dem anderen einzuräumen ist.

1) Vgl. SPITALER, A.: Rechtssicherheit, a.a.O., S. 151 ff.; ferner ECKHARDT, W.: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StBJB 1961/62, S. 77-141, hier S. 124.

Wittneben führt folgendes dazu an:¹⁾

"Trifft die Rechtssicherheit mit einem der anerkannten Grundrechte, die unmittelbar Ausdruck der menschlichen Persönlichkeit sind, zusammen, so muß die Rechtssicherheit weichen, wie sie umgekehrt, wenn sie durch ein solches Grundrecht gestärkt wird, vorrangig ist. Ich komme damit zu dem Ergebnis, daß der Grundsatz der Rechtssicherheit gegenüber dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Regelfall von minderem Rang ist, daß er aber in Verbindung mit dem Willkürverbot des Art. 3 GG vorrangig ist. Ein Beispiel für das letztere ist die sehr umstrittene Rückwirkung von Gesetzen."

Nun steht diese Meinung Wittnebens nicht mehr so ganz im Einklang mit der Tendenz, vor allem bei der Rechtsprechung, der Rechtssicherheit wieder ein größeres Gewicht einzuräumen. So hat sich der BFH im Urteil vom 14.8.1958²⁾ intensiv mit der Rechtssicherheit auseinandergesetzt und festgestellt:

"Der Senat stimmt der Auffassung zu, daß die 'Rechtssicherheit' die Grundlage für die Beurteilung des Rechtsproblems bildet."

Solange aber beide Prinzipien zum Tragen kommen sollen, wird es Aufgabe des Richters sein, im Einzelfall einen annehmbaren und einsichtigen Ausgleich zwischen ihnen herbeizuführen. Von der Diskussion der Prinzipien selbst her ist es unmöglich, dieses Spannungsverhältnis zu lösen, nicht zuletzt deshalb, weil diese Grundsätze bereits ethisch-moralischen Charakter haben und damit übergeordneter und vor allem praktikabler Entscheidungsmaßstäbe entbehren. Als Ergebnis bleiben deshalb lediglich die Alternativen entweder grundsätzlich im Rahmen des Konflikts, zu einer tragbaren Ausgleichslösung zu kommen oder eine radikale Lösung herbeizuführen, die in der ersatzlosen Streichung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestünde. Kann aber auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise überhaupt verzichtet werden?

1) WITTNEBEN, A.: Was hat Vorrang: Rechtssicherheit oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung?, StBJB 1960/61, S. 37-61, hier S. 46.

2) BStBl 1958 III, S. 409 ff., hier S. 412; BFH Urt. I 39/57 U vom 14.8.1958.

13. Die Unabdingbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

In der vorhergehenden Darstellung wurde gezeigt, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Gleichmäßigkeit der Besteuerung fördern soll. Die Frage nach der Unabdingbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll in zwei Richtungen gestellt werden, nämlich zum einen in Richtung ihres Zusammenhanges mit dem allgemeinen Rechtsempfinden, und zum anderen dahingehend, inwieweit die Steuerpflichtigen zur Erreichung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung des Schutzes durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise bedürfen.

Die Bedeutung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird in einem entwickelten Rechtsstaat niemand in Zweifel ziehen und überall wird diesem Grundsatz höchster Wert beigemessen. Wenn man sich aber dem Verhältnis zur Rechtssicherheit zuwendet, so ändert sich die Übereinstimmung grundlegend. Als Vergleich sei hier die Rechtseinstellung des englischen Steuerrechts herangezogen, welches das Rechtsinstitut einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht nur nicht kennt, sondern es bewußt ablehnt. Ganz klar kommt dies in einem von Thiel wiedergegebenen Urteil des House of Lords zum Ausdruck¹⁾, das die Möglichkeit der steuerlich-rechtlichen Konstruktionsfindigkeiten der Steuerpflichtigen einem Abweichen von der strengen Bindung an das Gesetz

1) Vgl. THIEL, R.: Wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 200 ff.; Quelle für das Urteil lt. Thiel: Appeal Cases Bd. 1936, S. 1 ff.; Die Urteilsbegründung sei wegen ihrer, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber konträren Wertungen, im Wortlaut (nach Thiel) wiedergegeben: "Sieht man jedoch von der von mir erörterten Frage des Vertrages ab, so wird behauptet, daß in Steuerfällen eine Lehre besteht, wonach das Gericht die rechtliche Situation unbeachtet lassen und den sogenannten 'materiell-rechtlichen Inhalt der Angelegenheit' berücksichtigen kann, und daß der materiell-rechtliche Inhalt der Angelegenheit darin besteht, daß der Rentenempfänger dem Herzog Dienste leistete gegen eine Vergütung, die seinem früheren Gehalt oder Lohn gleich war, und daß die Rente deshalb, solange er diese Dienste leistete, als Lohn oder Gehalt behandelt werden mußte. Diese angebliche Lehre (nach der die Leiter der Steuerverwaltung offenbar handelten) scheint auf einem Mißverständnis der in einigen früheren Fällen verwendeten Ausdrucksweise zu beruhen. Je eher die-

und damit der Eröffnung eines Ermessensspielraumes für den Richter vorzieht.

In dem zur Entscheidung anstehenden Fall hatte der Herzog von Westminster durch Abschluß eines Leibrentenvertrages mit seinen Privatbediensteten deren grundsätzlich nicht abziehbare Gehälter auf diesem Umwege zu abziehbaren Ausgaben gemacht. In einem Schreiben machte der Anwalt des Herzogs die Bediensteten darauf aufmerksam, daß sie grundsätzlich neben der Rentenzahlung vollen Anspruch auf ihre Gehälter hätten, es werde aber von ihnen erwartet, daß sie sich mit den Zahlungen aus dem Rentenvertrag zuzüglich des Differenzbetrages zu ihrem bisherigen Gehalt zufrieden geben, so daß sie auf diese Weise keinerlei Gehaltsveränderungen hätten. Das House of Lords erkannte die Verträge an!

Es muß Thiel¹⁾ zugestimmt werden, wenn er meint, "daß sich kaum ein deutscher Steuerrechtler finden wird, der geneigt wäre, das rechtliche Ergebnis, zu dem das englische Gericht gelangt ist, für das deutsche Steuerrecht zu verteidigen". Hier klingt der Unterschied im Rechtsempfinden beider

ses Mißverständnis geklärt und die angebliche Lehre aufgegeben wird, desto besser wird es für alle Beteiligten sein, denn die Lehre scheint zu bedeuten, daß man 'den goldenen und geraden Richtstab des Gesetzes' durch 'den unsicheren und gekrümmten Fallstrick des Ermessens' ersetzt. Jedermann darf die Möglichkeit nutze, seine Angelegenheiten so zu ordnen, daß die nach den entsprechenden Gesetzen zu zahlenden Steuern geringer sind, als sie es sonst sein würden. Wenn er sie erfolgreich so geordnet hat, daß sich dieses Ergebnis einstellt, dann kann er nicht gezwungen werden, eine höhere Steuer zu zahlen, wie wenig die Leiter der Steuerverwaltung oder seine Mitsteuerzahler seine Erfindungsgabe auch schätzen mögen. Diese sogenannte Lehre des 'materiell-rechtlichen Inhalts' scheint mir nicht mehr als ein Versuch zu sein, jemanden zur Zahlung zu veranlassen, ungeachtet dessen, daß er seine Angelegenheit so geordnet hat, daß der von ihm verlangte Steuerbetrag rechtmäßig nicht gefordert werden kann."

Zur engen Bindung an den Gesetzeswortlaut im engl. Steuerrecht siehe auch FLICK, H.: Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Hrsg.: G. Felix, Düsseldorf 1960, S. 369-397, hier S. 371.

1) Vgl. THIEL, R.: Wirtsch. Betrachtungsweise, a.a.O., S. 202.

Rechtsordnungen an, der eben dort zu einer für unsere Ansicht zu vorsichtigen, zu kritischen Einstellung gegen Formeln mit einem größeren Entscheidungsspielraum für den verantwortungsbewußten Richter geführt hat. Da die wirtschaftliche Betrachtungsweise eingebettet ist in unsere Rechtskultur, kann die englische Ansicht nicht als Kriterium der Verzichtbarkeit für die wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen werden. Auf der anderen Seite gereicht es aber der Diskussion um die wirtschaftliche Betrachtungsweise gewiß nicht zum Nachteil, wenn hin und wieder daran gedacht wird, daß es nicht minder hochentwickelte Rechtssysteme gibt, die durchaus ohne eine wirtschaftliche Betrachtungsweise auskommen.

Die Untersuchung der Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise wirft die Frage auf, wie das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus der Sicht der wirtschaftenden Subjekte zu beurteilen ist.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß dieses Grundprinzip im Rahmen der gewerblichen Wirtschaft für den freien Wettbewerb insofern von großer Bedeutung ist, als es die Gleichbehandlung der Konkurrenz beinhaltet, und zwar gleichmäßige Behandlung innerhalb irgendwie gleicher Gruppen.

Die Gruppeneinteilung erfolgt meist durch den Gesetzgeber, der hier im Rahmen seiner wirtschaftspolitischen und steuerpolitischen Ziele Grenzen und Kriterien setzt. Der Rechtsprechung fällt in erster Linie die Aufgabe zu, innerhalb der Gruppen das Prinzip zum Tragen zu bringen. Für die wirtschaftliche Betrachtungsweise ergibt sich dabei folgendes: Würde sie beispielsweise im Rahmen der Sachverhaltsbeurteilung in einer Reihe von zutreffenden Fällen nicht angewendet, fühlte die Rechtsprechung sich also an eine wenn auch noch so inkongruente Gestaltung gebunden, hätten wir also kurz gesagt englische Verhältnisse, so würde eine Benachteiligung vergangener Sachverhalte eintreten, die aufgrund einer eventuell weniger geschickten Gestaltung der Besteuerung unterlägen, für die Zukunft wäre es aber einem Steuerpflichtigen nicht verwehrt, ebenfalls diesen günstigeren rechtlichen Weg zu gehen, wenn

der Fall bei ihm genauso liegt. Wären vorher vorgenommene Gestaltungen ebenfalls noch in diesem neuen und vorteilhafteren Sinne abänderbar, so käme es zwischen den Steuerpflichtigen zu keiner ungleichen Besteuerung. Folglich kann aus der Sicht der Steuerpflichtigen gesagt werden, daß sich die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn man so will, über den "Markt" von selbst vollziehen würde und von daher eine wirtschaftliche Betrachtungsweise unnötig ist. Nun ist dies allerdings von den Problemen her stark vereinfacht. So wäre in diesem Zusammenhang zu klären, inwieweit hier soziale Gesichtspunkte zu berücksichtigen wären, ob also alle betroffenen Steuerpflichtigen grundsätzlich in der Lage wären, diesen verschlungenen rechtlichen Pfaden zu folgen, ob es ferner steuerliche Faktoren gibt, die ein Gleichziehen anderer Steuerpflichtiger verhindern oder erschweren, also z.B. Steuern, die mit rechtlichen Umgestaltungen verbunden sein können, wie etwa die Kapitalverkehrsteuer oder die Grunderwerbsteuer.

Die unterstellte enge Bindung zwischen Gerechtigkeit bzw. Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist aber auch deshalb suspekt, weil die heutige Steuergesetzgebung das Steuerrecht immer mehr als Lenkungsmittel für gesellschafts-, konjunktur- und regionalpolitische Maßnahmen versteht und damit die Neutralität und Gleichmäßigkeit der Besteuerung immer mehr in den Hintergrund treten läßt. Daraus folgernd stellt Lion¹⁾, bezogen auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, fest:

"Dann kann man aber auch nicht sagen, daß die rigorose Ausdehnung und die Verfolgung bis in alle 'Schlupfwinkel' hinein im Interesse der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit geschehe."

Als Ergebnis wirtschaftsorientierter Überlegungen sei jedenfalls festgehalten, daß das Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht von vornherein der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu seiner Durchsetzung bedarf. Viel eher scheint hingegen der Grundsatz der Zweckmäßigkeit einer

1) LION, M.: Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, in: StW 1931, Sp.609-644, hier Sp. 624, vgl. dazu ferner Sp. 616 ff.; dieselbe kritische Meinung bei SPITALER, A.: Wandlungen, a.a.O., S. 417.

wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bedürfen. Der Grundsatz der Zweckmäßigkeit besagt nichts anderes als daß der Gesetzgeber mit seinen Vorschriften bestimmte Zwecke verfolgt, die bei der Rechtsanwendung dann auch zum Tragen kommen sollen.¹⁾

Wenn der Gesetzgeber aber Wirkungen steuerrechtlicher und wirtschaftspolitischer Natur erreichen will, so ist es unerträglich, wenn ausgehend von einigen Steuerpflichtigen und deren Findigkeit mit der Zeit der größte Teil der Betroffenen durch rechtliche Konstruktionen in der Lage ist, die Ziele des Gesetzgebers zu unterlaufen. Wollte man auf diesem Wege fortfahren, müßte es unumgänglich zu einer vervielfachten gesetzgeberischen Tätigkeit kommen, um die Lücken zu schließen, die sich für findige Steuerpflichtige immer wieder auftun. Trotz allem behielte der Steuerpflichtige doch immer einen Vorsprung.²⁾ Ferner wäre man gezwungen, bei den Tatbeständen der Rechtsnormen immer weiter ins Detail zu gehen. Ein unüberschaubares Gesetzeswerk wäre das Ergebnis.

Damit ist auch bereits eine erste ablehnende Antwort auf die Frage gegeben, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Generalklausel nicht durch vermehrt kasuistische Regelungen abgelöst werden könnte. Kasuistik bedeutet eine weitestgehende Fixierung der Merkmale eines gedachten Sachverhalts im Tatbestand.³⁾ "Das Gebot der Bestimmtheit der Besteuerung" spricht nach Spitaler⁴⁾ im Steuerrecht für die Kasuistik. Die Kasuistik ermöglicht die engste Bindung von Verwaltung und Rechtsprechung an das Gesetz und stellt damit eine starke Gewährleistung der Rechtssicherheit dar. Betrachtet man die Zeit der Entstehung der AO unter E. Becker, so könnte die Vermutung aufkommen,

1) Vgl. SPITALER, A.: Rechtssicherheit, a.a.O., S. 150.

2) Vgl. SPITALER, A.: Wandlungen, a.a.O., S. 412.

3) Vgl. ENGISCH, K.: Einführung, a.a.O., S. 118: "'Kasuistisch' ist eine solche Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes..., die besondere Fallgruppen in ihrer spezifischen Eigenart umschreibt."

4) Vgl. SPITALER, A.: Wandlungen, a.a.O., S. 411.

ein Institut wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise verdanke seine Existenz den Wirren und dem Zeitdruck eben dieser Entwurfsperiode¹⁾, die es einfach nicht erlaubte, alle wichtigen Umstände kasuistisch zu regeln. Dieser zeitliche Druck hat die Steuergesetzgebung auch in den folgenden Jahrzehnten nie ganz verlassen, um so mehr als sie in zunehmendem Maße in die Konjunktur- und Wirtschaftspolitik integriert wurde.

Die Kasuistik kann jedoch für das Steuerrecht gar nicht als ausschließliches Prinzip in Frage kommen, wie ein Vergleich Apraths²⁾ zwischen steuerrechtlichen und strafrechtlichen Tatbeständen zeigt. Das Strafrecht ist aufgrund seines Charakters ein Gebiet mit notwendigerweise genau fixierten Tatbeständen. Aprath weist darauf hin, daß das Steuerrecht in ganz anderer Weise in die persönliche Sphäre des einzelnen eingreift als es das Strafrecht tut.

"Infolgedessen untersteht praktisch jeder Mensch, unmittelbar oder mittelbar, dem Steuerrecht und die steuerlichen Tatbestände gehen, - anders als im Strafrecht - jeden jederzeit und unmittelbar an."³⁾

Das Steuerrecht sieht sich einer bei weitem größeren Zahl von zu regelnden Fällen gegenüber, die auch als solche mit dem Zeitablauf noch stark veränderlich sein können. Es ist einfach unmöglich, alle wichtigen Sachverhalte in Tatbestandsmerkmalen zu erfassen.⁴⁾ Daraus folgt aber gleichzeitig auch eine größere Bedeutung der Auslegung von Steuergesetzen, um die enthaltenen Gedanken voll zu entwickeln und alle von einem Tatbestand angesprochenen Ausprägungsformen zu erfassen. Auf diese Weise ergibt sich auch

-
- 1) Vgl. dazu BECKER-RIEWALD-KOCH: RAO, a.a.O., S. 2 f.; HOPFEN-MÜLLER, T.: Privatrecht und Steuerrecht, BB 1959, S. 965-969, hier S. 969, sieht die wirtschaftl. Betrachtungsweise aus der fiskalischen Situation dieser Periode geboren.
 - 2) Vgl. APRATH, W.: Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: FS f. Spitaler, A.: Gegenwartsfragen, a.a.O., S. 125-134.
 - 3) Vgl. ebenda, S. 131.
 - 4) Vgl. dazu auch BECKER, E.: Das Einkommensteuergesetz, Handkommentar der Reichsteuergesetze Bd. II, Stuttgart 1928, S. 6; ferner BStBl 1953 III, S. 344, insb. S. 346 f., Urt. I 57/52 vom 8.9.1953; ferner THOMA, G.: Grundsätzliches, a.a.O., S. 238, der auf den vergebli-

von daher eine Notwendigkeit zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

"Grundsätzlich kann sich das Steuerrecht weder für die Kasuistik noch auch für die Generalklauseln entscheiden, jedes von beiden wird sein Anwendungsgebiet behalten können. Generalklauseln sind kürzer und eleganter: Über ihren Wert entscheidet ihre Ausdruckskraft."1)

Zusammenfassend läßt sich also sagen: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient in erster Linie dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit und nicht, wie in Rechtsprechung und Literatur gesagt, vor allem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Ausgehend von dem Gedanken, daß der Zweck des Steuergesetzes bei allen Betroffenen durchgesetzt werden soll, dient die wirtschaftliche Betrachtungsweise dann auch insofern der Gleichmäßigkeit, als bei keinem Steuerpflichtigen, bei dem tatsächlich wirtschaftlich die Voraussetzungen vorliegen, eine Ausnahme von der Unterwerfung unter den steuerlichen Zweck erlaubt sein soll.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist als Generalklausel die einzige Alternative zu einer nicht begehbaren, rein kasuistischen Lösung. Im Rahmen unserer Rechtsanschauung ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise damit ein nicht verzichtbarer Bestandteil des Steuerrechts.

2. Das Kernproblem bei der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die bisherigen Untersuchungen haben die verschiedenen juristischen Problem-bereiche aufgezeigt, die sich mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergeben und es wurde gezeigt, inwiefern die Schwierigkeiten bereits in der Natur dieses Rechtsinstituts selbst verankert sind. Alle dargestellten Fragen wirken auf die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein, sei es der Ausgleich zwischen Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung,

chen Versuch hinweist, die Steuerumgehung durch Ersatztatbestände zu beschränken.

1) SPITALER, A.: Wandlungen, a.a.O., S. 412.

der gefunden werden muß, sei es die Frage der Rechtsgrundlage oder ihrer Abgrenzung zu verwandten Regelungen. Treffen aber diese Fragen das Kernproblem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?

Die Aufgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise besteht, wie gezeigt wurde, darin, die Sicherung der Zweckmäßigkeit der Besteuerung im Sinne der Verwirklichung der gesetzgeberischen Zwecke zu erreichen. Im Rahmen dieser Aufgabe verlangt sie vom Rechtsanwender, daß er die wirtschaftliche Bedeutung des Gesetzes und den wirklichen Sachverhalt ermittelt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise verlangt mit anderen Worten eine ermittelnde und zum Teil auch vergleichende Tätigkeit. Eben diese Tätigkeit stellt als die eigentliche Aufgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise das für ihre Anwendung entscheidende Kernproblem dar.

21. Kritische Würdigung der juristischen Diskussion in bezug auf das Kernproblem

Die Literatur zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist auf juristischer Seite - verglichen mit der wirtschaftswissenschaftlichen Seite - äußerst umfangreich. Es stellt sich aber die Frage, inwieweit diese Diskussion zu einer Präzisierung des Grundproblems der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beigetragen hat, inwieweit sie also deren Aufgabe verdeutlicht und zu einem sicheren Erkenntnisprozeß geführt hat.

Wendet man sich als erstes den Abhandlungen zu, die sich mit der Abgrenzung der §§ 1, 5 und 6 StAnpG voneinander beschäftigen, so hat sich ergeben, daß eine Abgrenzung, wenn sie nicht von der Funktion her durchgeführt wird, letztlich zweifelhaft bleibt, und zwar deshalb, weil immer wieder auf den tatsächlichen Sachverhalt zurückgegriffen werden muß. Ob man den wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhalts, wie im Fall der Kettenschenkung¹⁾, die

1) Vgl. Kapitel 1 A, Punkt 213 dieser Arbeit.

gewollte Schenkung des Vaters an die Kinder, gemäß § 1 StAnpG als den wirklichen Sachverhalt oder gemäß § 6 StAnpG als Steuerumgehung behandelt, beides setzt voraus, daß der wirtschaftliche Gehalt festgestellt und mit der rechtlichen Gestaltung verglichen wurde bzw. werden konnte. Hopfenmüller¹⁾ hat hierzu ausgeführt:

"Wie man nun zur steuerlichen Negierung solcher Gestaltungen gelangt, ob man sie auf die gesetzliche Normierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im StAnpG zurückführt, über die Mißbrauchsbestimmung des § 6 StAnpG, durch Anwendung allgemeiner rechtlicher Auslegungsgrundsätze erreicht, über eine rein zivilrechtliche Deduktion begründet, sie aus Sinn und Zweck des Steuergesetzes ableitet, ob man schließlich Verbindungen solcher Grundsätze zur Hilfe nimmt, das ist erkenntnistheoretisch sicher reizvoll. Wichtiger als der Streit um die Methode erscheint dabei die richtige Entscheidung, denn - so Eisenberg²⁾ - 'es gibt - zumindest theoretisch - für eine Rechtsfrage nicht mehrere, sondern nur eine richtige Entscheidung'."

Die richtige Entscheidung hängt aber gerade von der genauen Erfassung des konkreten Vorganges ab, also von der sicheren Handhabung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im weiteren Sinne, wobei der wirtschaftliche Gehalt nur selten so offen liegt wie im Fall der Kettenschenkungen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und § 6 StAnpG sind nur "synonyme Ausdrucksformen ein und desselben Rechtsgedankens"³⁾ und damit auch ein und desselben Grundproblems. Aus allem folgt, daß die Diskussion um die Abgrenzung der zumindest verwandten Rechtsvorschriften zur Präzisierung des Kerns der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nichts beigetragen hat.

Ein weiterer Fragenkreis in der juristischen Diskussion ist die Herleitung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus einem positiven Rechtssatz oder

1) HOPFENMÜLLER, T.: Zur Begrenzung, a.a.O., hier S. 120 f.

2) Vgl. EISENBERG: Willensentscheidungen, in: FR 1965, S. 103-106, hier S. 104.

3) Vgl. THIEL, R.: Wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 203.

aus allgemeinen Rechtsgedanken. Zum Teil wird von der Neuformulierung des § 1 StAnpG und einer gleichzeitigen Neufassung und Zusammenfassung mit § 6 StAnpG eine Konkretisierung und Klärung der mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verbundenen Fragen erwartet. Auch im Entwurf einer neuen AO hat dies seinen Niederschlag gefunden. Die dortigen §§ 3 und 43 Abs. 1 lauten:¹⁾

§ 3: "Bei der Gesetzesauslegung sind auch der wirtschaftliche Sinn der Gesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen."

§ 43 Abs. 1: "Durch eine dem wirtschaftlichen Zweck und Gehalt eines Rechtsgeschäfts unangemessene Verwendung von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann die Steuerpflicht nicht entgegen dem Sinn der Steuergesetze vermieden oder gemindert werden und können Ansprüche auf Steuervergütungen und -erstattungen nicht erlangt werden."

Der Vorteil einer solchen Vorschrift wäre, daß die, wie auch der Reformentwurf feststellt, schwierige Abgrenzung zwischen § 1 Abs. 3 und § 6 StAnpG wegfiel.²⁾ Nach wie vor aber bliebe das Kernproblem als solches erhalten:

"...es wären auch künftig die Meinungsverschiedenheiten über den fehlenden oder vorhandenen wirtschaftlichen Gehalt einer bürgerlich-rechtlichen Gestaltung nicht gemindert."

so Hopfenmüller³⁾ zu einer ähnlichen Neuformulierung durch Thiel.⁴⁾ Genau dasselbe ist zu dem Versuch Spitalers⁵⁾ zu sagen, der eine sicherere Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung dadurch erreichen will, daß er sie losgelöst von § 1 StAnpG als Teil der allgemeinen Aus-

1) Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen: Reform der RAO, Bonn 1970.

2) Vgl. ebenda, Begründung zu § 43, S. 246.

3) HOPFENMÜLLER, T.: Zur Begrenzung, a.a.O., S. 129.

4) THIEL, R.: Der Sachverhalt im Steuerrecht, FR 1964, S. 418-421, hier S. 419.

5) Vgl. SPITALER, A.: Einschränkung, a.a.O.

legungsregeln versteht.

Mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 1 Abs. 3 StAnpG hat sich Brandt¹⁾ intensiv auseinandergesetzt. Er kommt zu dem Ergebnis, daß eine Sachverhaltsbeurteilung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die sich auf § 1 Abs. 3 StAnpG stützt, abzulehnen, ja sogar nicht verfassungskonform ist.²⁾ Die Ablehnung richtet sich vor allem dagegen, daß ein Vorgang der Sachverhaltsbeurteilung zwischen Sachverhaltsfeststellung und Subsumtion eingeschoben wird, also eine separate Prüfung von Rechtsform und Inhalt des Sachverhalts. Festzuhalten ist, daß Brandt den Entscheidungen des BFH im Ergebnis weitgehend zustimmt. Brandt wendet sich gegen die Methode, weil er glaubt zu demselben Ergebnis über die Aussagen der Rechtswissenschaft zur Methodik der Rechtsanwendung zu kommen. Brandt weist darauf hin, daß die Rechtslehre für die Anwendung eines bestimmten Gesetzes zwischen erheblichen und unerheblichen Tatsachen unterscheidet.³⁾ Ist die Rechtsform von den Steuerpflichtigen der steuerlichen Wirkung wegen ohne Übereinstimmung mit dem wirklichen Sachverhalt gestaltet, so ist sie für die Rechtsanwendung eine unerhebliche Tatsache. Gesteuert wird diese Unterscheidung in erhebliche und unerhebliche Tatsachen nur durch das Gesetz.

"Die steuerliche Gesetzesanwendung selbst 'greift durch' auf die erheblichen Tatsachen, ohne daß es der 'Krücke' eines besonderen, von der Subsumtion getrennten Denkaktes bedürfte."⁴⁾

Was Brandt will, ist, an Stelle einer aus § 1 Abs. 3 StAnpG abgeleiteten Methode eine andere, rechtlich richtigere Methode zu setzen, mit dem Ziel, die Rechtsanwendung sicherer und vor allem unabhängiger von richterlichen Sach-

1) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., ferner derselbe: Zur Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, in: BB 1970, S. 1293-1297, insb. S. 1295 ff.; nach HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: AO, a.a.O., StAnpG § 1 Anm. 11, ist diese Ansicht hingegen nicht haltbar; genauso LITTMANN: EStR, a.a.O., S. 41 f.

2) Derselben Meinung jetzt auch TIPKE, K.: Zur Reform der RAO, in: FR 1970, S. 240-244, hier S. 242.

3) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., S. 153 f.

4) Ebenda, S. 153.

verhaltensmanipulationen zu machen. Aber auch er muß fragen, ob die rechtliche Gestaltung durch die Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen ist oder nicht. Richtig ist wohl, daß die Rechtsform nur ein Teil des Gesamtsachverhalts ist.¹⁾ Es besteht aber, wie Brandt feststellt, zunächst "eine tatsächliche Vermutung dahin, daß auch sie Ausdruck eines wirtschaftlichen Hintergrundes sei, wie er bei Gestaltungen solcher Art regelmäßig anzutreffen ist".²⁾

§ 3 Nr. 2 GrEStG befreit den Grundstückserwerb im Rahmen der Schenkung von der Grunderwerbsteuer, knüpft also an der Schenkung an. Für die Frage, ob im Einzelfall eine Schenkung vorliegt oder wirtschaftlich anderes gegeben ist, für diese Frage kann das Gesetz selbst nichts mehr beitragen. Hier ist, wie in dem bereits angeführten Fall der Grundstücksübertragung zwischen Eheleuten³⁾ einfach die Prüfung notwendig, ob im konkreten Fall die Elemente des Sachverhalts für eine Schenkung sprechen oder nicht. Auch Brandt gibt zu, daß die Schwierigkeiten eines Falles gerade auf "tatsächlichem Gebiet, d.h. bei der richtigen Würdigung aller Elemente des Sachverhalts zueinander"⁴⁾ liegen können. Die Prüfung, ob eine rechtliche Gestaltung, z.B. eine Schenkung, wirklich wirtschaftlich vorliegt oder nicht, bleibt erhalten, damit aber auch das Grundproblem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, das im Erkennen der wirtschaftlichen Zusammenhänge, wie sie im Gesetz angesprochen und im Sachverhalt gegeben sind, besteht.

22. Der Wandel der Rechtsprechung des BFH und seine Bedeutung

Die Frage der Bindung im Rahmen der Rechtsprechung an Begriffe des bürgerlichen Rechts taucht im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtung

1) Ähnlich auch THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 199 f., allerdings in erster Linie mit Beschränkung auf kongruente Gestaltungen.

2) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., S. 154.

3) Vgl. Kapitel 1 A, Punkt 212 dieser Arbeit.

4) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., S. 141.

tungsweise immer wieder auf. Diese Frage ist aufs engste verbunden mit der Frage nach dem Verhältnis von Steuerrecht und Privatrecht allgemein, und damit weiter nach der Einheit der Rechtsordnung.

In der Rechtsprechung zu dieser Frage ist, ausgehend von der Rechtsprechung des RFH bis zur heutigen Rechtsprechung des BFH, ein Wandel eingetreten.

Die Rechtsprechung des RFH ist bezogen auf die Auslegung gekennzeichnet von einer starken Betonung der Eigenständigkeit steuerrechtlicher Begriffsauslegungen unter dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtung. So hat der RFH im Urteil vom 31.5.1922¹⁾ zum Begriff des Nießbrauchs ausgeführt, daß "die wirtschaftliche Bedeutung der Begriffe entscheidend ist" und auf sie bei der Auslegung zurückgegangen werden muß. Für den Bereich der Verbrauchsteuern hat der RFH im Urteil vom 24.1.1923²⁾ entschieden:

"Wo diese Gesetze steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe durch Verwertung bürgerlich-rechtlicher Begriffe zu fassen suchen, ist die Anwendung des § 4 AO geboten."

Diese Tendenz kann aber auch beobachtet werden, wenn es um die Frage der Anknüpfung der Besteuerung an privatrechtliche Gestaltungen der Steuerpflichtigen geht.³⁾ Die Grundeinstellung des RFH kommt im Urteil vom 15.12.1922⁴⁾ gut zum Ausdruck, in dem es heißt:

1) RFH Slg. Bd. 9, S. 347, hier S. 348, Urt. VI A 123/22 vom 31.5.1922.

2) RFH Slg. Bd. 11, S. 219, hier S. 224, Urt. IV a A 70/22 vom 24.1.1923.

3) Vgl. PAULICK, H.: Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise, a.a.O.; ferner POLLAND, W.: Steuerrecht und Privatrecht, a.a.O., S. 138 ff.; WACKE, G.: Die Beweislast, a.a.O., S. 50 f.; BROCKMANN, K.W.: Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen u. Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, Diss. Köln 1964, der sogar für den BFH vom "Grundsatz der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung für das Steuerrecht" spricht, S. 95. Dies erscheint allerdings irreführend, da es beim Auseinanderfallen von rechtlicher Gestaltung u. tatsächlichem Gehalt nach wie vor bei der Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse bleibt.

4) RFH Slg. Bd. 11, S. 157, hier S. 171, Urt. IA 20/22 u.a. vom 15.12.1922; ähnlich ZITZLAFF: Wirtschaftl. Betrachtungsweise, a.a.O., hier S. 356.

"Die wirtschaftlichen Grundgedanken des betreffenden Steuergesetzes sollen stets voll verwirklicht werden, mögen sie sich mit den Regeln des bürgerlichen Rechts decken oder nicht."

Bühler hat nach dem 2. Weltkrieg ein Abgehen von der fiskalischen Denkweise und die Rückkehr zu den rechtsstaatlichen Grundsätzen auch im Steuerrecht gefordert.¹⁾ Diese Entwicklung geht einher mit einer Ablösung der reinen Interessenjurisprudenz durch die sogenannte Wertungsjurisprudenz, die - ausgehend von der ersteren - der rechtlichen Bindung an die Begriffe wieder stärkere Bedeutung verleiht.²⁾ Auch das BVerfG hat in seinem Urteil vom 24.1.1962³⁾ betont, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu führen dürfe, "die rechtliche Methode durch außerrechtliche Gesichtspunkte aufzulösen", und hat die Nichtanerkennung der Ehegatten-Arbeitsverträge durch den BFH und dessen Begründung als verfassungswidrig zurückgewiesen.

Insgesamt gesehen zeigt aber auch die Rechtsprechung des BFH gegenüber der des RFH die Tendenz, einer abweichenden Auslegung und Anwendung bürgerlich-rechtlicher Begriffe engere Grenzen zu setzen.⁴⁾ Im Urteil vom 23.7.1957⁵⁾ ging es um die Auslegung der Begriffe der Miet- und Pachtzinsen gemäß § 8 Ziff. 8 GewStG. Das Finanzgericht wollte die Begriffe wirt-

1) Vgl. BÜHLER, O.: Neues Beginnen der wissenschaftlichen Arbeit am Steuerrecht, StW 1947, Sp. 1-6, insb. Sp. 2.

2) Vgl. SPITALER, A.: Wandlungen, a.a.O., S. 408 ff.; ferner ECKHARDT: Das Steuerrecht, a.a.O., S. 99 f.

3) BVerfGE 13, S. 318, hier S. 329, Urteil 1 BvR 232/60 vom 24.1.1962 unter Berufung auf Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, 3. Aufl., S. 158 f.

4) Vgl. zur historischen Entwicklung und zum Wandel der Rechtsprechung in diesem Zusammenhang: PAULICK, H.: Von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur rechtl. Betrachtungsweise, a.a.O.; ferner SPITALER, A.: Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, in: DStR 1962, S.29-33; WENZ, H.: Steuerrecht und Privatrecht, in: Staats- u. Verwaltungswissenschaftliche Beiträge, hrsg. v. der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, FS zum 10-jährigen Bestehen, Stuttgart 1957, S. 299-317; BORSTELMANN: Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, in: Information über Steuer und Wirtschaft 1962, S. 290-297.

5) BStBl 1957 III, S. 306, Urt. I 50/55 U. vom 23.7.1957.

schaftlich auslegen und Verträge, die denselben Effekt wie Miet- und Pachtverträge hätten, ebenfalls als solche behandeln. Der BFH hingegen erklärte unter Berufung auf die Einheit der Rechtsordnung, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu führen dürfe, daß bürgerlich-rechtliche Begriffe mit festen Inhalten völlig abweichend davon im Steuerrecht bestimmt würden.

"Das Steuerrecht ist ein Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung; der Inhalt seiner Rechtsbegriffe muß sich deshalb, soweit nicht das Gesetz erkennbar etwas anderes bestimmt, mit dem auch sonst üblichen Inhalt dieser Rechtsbegriffe decken."¹⁾

Die grundsätzlich stärkere Bindung an das bürgerliche Recht entspricht auch der Meinung der Rechtswissenschaft.²⁾

Die gewandelte Steuerrechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann jedoch nicht als Ergebnis eines fundierteren Wissens um die wirtschaftliche Betrachtungsweise verstanden werden, sondern ist vielmehr Ausfluß einer veränderten Sicht der Bedeutung der Einheit der Rechtsordnung und damit einer stärkeren Betonung der Rechtssicherheit.³⁾ Man ist nicht mehr so leicht bereit, die Rechtssicherheit einer vagen Gleichmäßigkeit der Besteuerung in dem Maße unterzuordnen, wie das in der Vergangenheit geschehen ist. Der Wandel in der Rechtsprechung ist für den Problemkomplex der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aber nicht Zeichen einer Lösung, sondern bedeutet nur eine graduelle Verschiebung des Einsatzpunktes; er ist mehr aus dem Rechtsempfinden heraus veranlaßt als das Ergebnis einer verstandesmäßigen Durchdringung. So begrüßenswert diese Entwicklung ist, steht sie dennoch auf schwankendem Boden.

1) Ebenda. Zu einem ähnlichen Ergebnis kam das BFH, Urteil vom 29.3.1962; BStBl 1962 III 304, hier S. 305, Urt. VI 105/61 U vom 29.3.1962.

2) Vgl. LITTMANN, E.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., hier S. 81; WENZ, H.: Steuerrecht u. Privatrecht, a.a.O., insbes. S. 305; SPITALER, A.: Die Annäherung, a.a.O., insbes. S. 31 f.

3) Vgl. BStBl 1959 III, S. 197, insb. S. 198, Urt. I 44/57 U vom 13.1.1959; ähnlich BStBl 1959 III, S. 50, insb. S. 50 f., Urt. I 141/57 U vom 4.11.1958.

3. Grundlegende Überlegungen zu einer sicheren Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die bisherigen Untersuchungen haben gezeigt, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein notwendiges Instrument ist, das aber gleichzeitig auch einen wenig präzisierten Problemkomplex darstellt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bedürfte aber gerade als Generalklausel mit dem damit verbundenen Freiheitsraum um so genauerer Kriterien für ihre Anwendung.

Die Behandlung in der Rechtswissenschaft hat gezeigt, daß man sich dort mit den rein juristischen Problemen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, also mit ihrer gesetzlichen Grundlage, Abgrenzung und Zulässigkeit befaßt hat, ohne sich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in ihrem Kern zuzuwenden. Man hat versucht, die wirtschaftliche Betrachtungsweise mehr von außen, von ihrer Anwendungsseite her zu begrenzen, man hat aber nicht versucht, über eine Besinnung auf den Kern der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, auf ihre Aufgaben und ihren Inhalt, ihrer Anwendung Richtung und Sicherheit zu geben.

Für die Auslegung hat der BFH Grenzen zu formulieren versucht:¹⁾

"Die bei der Auslegung von Steuergesetzen durch § 1 Abs. 2 StAnpG u.a. gebotene Berücksichtigung des Zwecks und der wirtschaftlichen Bedeutung findet, soweit es sich um die Begründung der Steuerpflicht handelt, ihre Grenze an dem möglichen Wortsinn der anzuwendenden Vorschrift."

Letztlich ist aber nicht viel gewonnen, wenn ein unpräziser Ausdruck durch einen anderen, hier den des "möglichen Wortsinns", ersetzt wird. Ähnlich wird heute vielfach auf der Seite des Sachverhalts eine Grenze dort gesehen, wo eine Rechtsgestaltung "ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt"

1) StRK zu § 1 StAnpG R 415, Urt. II 33/63 vom 30.1.1968.

wird.¹⁾ Die tatsächliche Durchführung ist es aber gerade, die im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu prüfen ist. Diese Grenze ist damit nichts anderes als eine weitere Beschreibung des Inhalts der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Es kann gesagt werden, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Versuch, ihre Anwendung durch die Formulierung von Grenzpunkten sicherer zu machen, bisher nicht sehr zugänglich gewesen ist. Der Grund hierfür ist wieder in ihrer Eigenschaft als Generalklausel zu sehen, die einer Formulierung von Grenzen entgegensteht. Als Ergebnis bleibt festzuhalten:

"Obwohl das gesamte Steuerrecht seit den zwanziger Jahren unter dem Bann der wirtschaftlichen Betrachtungsweise steht, ist es bis auf den heutigen Tag nicht gelungen, sie einigermaßen präzise zu definieren."²⁾

Mit dieser Situation mangelnder Anwendungskriterien und fehlender Präzisierung aufs engste verbunden ist das vielfach geäußerte Unbehagen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise könnte über Rahmen und Aufgabe hinausschießen.³⁾ Flume meint:⁴⁾

-
- 1) Vgl. THEIS, J.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: DB 1954, S. 749-750, hier S. 749; ferner WILSER, O.: Durchgriff, a.a.O., S. 28; ferner BFH Slg. Bd. 67, S. 529, hier S. 532, Urt. V 5/58 U vom 17.10.1958.
 - 2) KRUSE, H.W.: Steuerrecht, a.a.O., S. 99.
 - 3) Vgl. HOPFENMÜLLER, T.: Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen, in: StBBJ 1961/62, S. 237-260, insb. S. 239 f.; KOTTKE, K.: Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Freiburg 1961, S. 139; THEIS, J.: Wirtschaftl. Betrachtungsweise, a.a.O., S. 750; STEINBERG: Die Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrages für das Steuerrecht, in: DStZ, Ausg. A 1958, S. 41-44, insb. S. 43; MEILICKE, H.: Jüngste Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht, in: StBBJ 1965/66, S. 141-173, insb. S. 164 ff.
 - 4) FLUME, W.: Der gesetzliche Steuertatbestand, a.a.O., S. 78, Hinweis auf diese Gefahr auch bei HARTZ, W.: Auslegung, a.a.O., S. 27.

"Die 'wirtschaftliche Betrachtungsweise' erscheint als Zauberstab, mit welchem es möglich wäre, den Steuertatbestand um Grenztatbestände zu erweitern."

Paradebeispiel für eine überschießende wirtschaftliche Betrachtungsweise ist die Rechtsprechung zu den Zwerganteilen. Gemäß § 1 Abs. 3 Ziff. 1 GrEStG fällt Grunderwerbsteuer an, wenn es durch ein Rechtsgeschäft zur Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz in einer Hand kommt. Die Rechtsprechung nahm unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Vereinigung aller Anteile über das Gesetz hinaus auch dann als gegeben an, wenn noch Zwerganteile in anderen Händen waren. Als Zwerganteil wurde dabei ein Anteilswert bis zu 2 v.H. angesehen.¹⁾ Hier wurde ein Anteilsbesitz von 100 einem von 98 gleichgesetzt und damit der Steuertatbestand um Grenztatbestände erweitert. Das Ergebnis beschreibt Thiel wie folgt:²⁾

"... hat sich die Wirtschaft inzwischen daran gewöhnt, den Anteils-
erwerb zum Zweck der Steuervermeidung auf einen Anteil von 97,5
vH zu beschränken."

Alle diese Unsicherheiten im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sollten Anlaß sein, im Bemühen um diesen Begriff nicht zu erlahmen, sondern vielmehr Untersuchungen nach allen Seiten hin durchzuführen und nach Möglichkeiten einer sichereren Anwendung zu suchen. Dabei sollten diese Möglichkeiten nicht nur in der juristischen Methodik, sondern auch in dem Erkennen von wirtschaftlichen Inhalten und Zusammenhängen gesehen werden.

Will man die wirtschaftliche Betrachtungsweise einer gesicherten Handhabung zuführen, so erscheint es notwendig, sich ihrer grundlegenden Natur zu besinnen.

1) BStBl 1962 III, S. 133, Urt. II 13/61 U vom 10.1.1962, ferner BStBl 1951 III, S. 239, Urt. II 136/50 U vom 26.10.1951; interessant ist besonders auch, daß sich der RFH noch mit einer Grenze von 1 vH begnügte, so RStBl 1943, S. 814, Urt. II 47/43 vom 26.8.1943.

2) THIEL, R.: Gedanken, a.a.O., S. 184.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise formuliert ein Programm. Sie will sicherstellen, daß eine bestimmte Aktivität, und zwar ein Ermittlungsprozeß, durchgeführt wird. Das wesentlichste Anliegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist dabei, daß dieser Ermittlungsprozeß in die Tiefe verläuft, also über das vordergründig Begriffliche hinweg. Um ein derartiges Programm bzw. einen solchen Ermittlungsprozeß sicher durchführen zu können, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein.

1. Der Anwender muß sich über den Inhalt des Programms klar sein.
Für einen Ermittlungsprozeß heißt das, daß vor allem eindeutig bestimmt sein muß, was ermittelt werden soll.
2. Der Anwender muß von seiner geistigen Situation, von seinen Erfahrungen und seinem Wissen her in der Lage sein, bzw. in die Lage versetzt werden können, das Programm zu erfüllen. Für einen Ermittlungsprozeß bedeutet das, daß der Anwender in der Lage sein muß, das zu ermitteln, was nach 1. ermittelt werden soll.

Mit diesen Voraussetzungen wendet man sich unmittelbar dem bereits fixierten Kernproblem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu, nämlich dem Gegenstand des Ermittlungsprozesses.

Wendet man die erste Voraussetzung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise an, so heißt das nichts anderes, als daß der Rechtsanwender genau wissen sollte, was über die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Hier soll im nächsten Kapitel geprüft werden, ob dies in dem Maße geklärt ist, wie es eine sichere Anwendung erfordert und gegebenenfalls der Versuch einer Präzisierung unternommen werden.

Was die zweite Voraussetzung angeht, so bedeutet sie für die wirtschaftliche Betrachtungsweise, daß der Rechtsanwender in der Lage sein sollte, das hinter dem rein Begrifflichen Stehende zu ermitteln, wie auch immer sich der Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise konkret ergeben mag, und

zwar so wahr und richtig wie nur irgend möglich. Wenn sich aber das, was zu ermitteln ist, als "wirtschaftlich" in irgend einem Sinne herausstellen sollte, wäre dann die Aufgabe nicht mindestens genauso an den Wirtschaftswissenschaftler gestellt wie sie es an den Juristen ist oder wäre es nicht gar eine Aufgabe des Wirtschaftswissenschaftlers schlechthin? Damit ist weiter zu untersuchen, welche Möglichkeiten für einen betriebswirtschaftlichen Beitrag im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestehen, um auf diese Weise zu sicheren und fundierten Entscheidungen zu kommen.

Kapitel 2

Ansätze einer systematischen Fundierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

A. Die Formulierungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Rechtslehre und Rechtsprechung

Es wurde darauf hingewiesen, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein Programm darstellt, über dessen Inhalt sich der Anwender im klaren sein muß, wenn er es richtig und sicher handhaben will. Das Programm der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wurde in der Rechtswissenschaft und auch im Rahmen der praktischen Anwendung durch RFH und BFH des öfteren verbal formuliert. Auf diese Formulierungen soll nun zurückgegriffen werden, um den eigentlichen Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise weiter auszu-leuchten und zu vertiefen. Es soll dabei untersucht werden, inwiefern die In-haltsbeschreibungen übereinstimmen und inwieweit aus den Beschreibungen heraus auf Inhalte und Inhaltselemente der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geschlossen werden kann. Diese Vorgehensweise erscheint um so ange-brachter, als sich die Herleitung dessen, was unter wirtschaftlicher Betrach-tungsweise verstanden werden soll, aus dem Gesetz als nicht möglich erwie-sen hat.

1. Übersicht über juristische Formulierungen

Aufgrund der übergroßen Fülle der Literatur konnten nur die wichtigsten und am häufigsten gebrauchten Formulierungen einer Analyse unterzogen werden. Trotz allem wird damit der Rahmen im wesentlichen abgesteckt und werden die wichtigsten Beschreibungen erfaßt sein. Zunächst muß ein Überblick gege-ben werden, der dann in eine gegliederte Ordnung überzuführen ist. Erfaßt wurden vor allem die Stellen, an denen versucht wurde, das Wesen der wirt-

schaftlichen Betrachtungsweise mit entscheidenden, knappen Bezeichnungen darzustellen.

Eine der meist gebrauchten Formulierungen ist die, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise den "wirtschaftlichen Gehalt" von Rechtsnorm und Sachverhalt ermitteln wolle, so etwa Kühn, Barske und auch Kruse, der vom "wirtschaftlichen Kern" des Sachverhalts spricht.¹⁾ Ähnlich wollen Haußmann und Hartz den "wirklichen wirtschaftlichen Gehalt" erfaßt sehen.²⁾ Sie glauben also, den Inhalt durch den Zusatz "wirklich" präzisieren zu müssen. Paulick³⁾ zieht zu seiner Formulierung ebenfalls das Kriterium "wirtschaftlich" heran, indem er den "wirtschaftlichen Sinn, der hinter dem äußeren Sachverhalt steht" im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erforschen möchte. Hoffmann⁴⁾ spricht bei der Auslegung vom "wirtschaftlichen Zweck" der Gesetzesbestimmung. Auf den "wirtschaftlichen Gehalt" beruft sich auch der BFH, so in seinem Urt. vom 30.11.1967⁵⁾, in dem ein "Vertrag seinem wirtschaftlichen Gehalt nach nicht als Mietvertrag, sondern als Versorgungsvertrag zu würdigen ist. Es handelt sich um einen Anwendungsfall des § 1 Abs. 3 StAnpG." Der BFH spricht im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch häufig von der "wirtschaftlichen Bedeutung" eines Vorgangs, so im Urteil vom 30.10.1953⁶⁾ und im Urteil vom 26.1.1970.⁷⁾ Auf den "wirtschaftlichen" Aspekt stellt der BFH auch im Urteil vom 17.5.1952⁸⁾ ab, in dem es

-
- 1) Vgl. KÜHN, R.: AO, Kommentar, 9. Aufl., Stuttgart 1968, S. 787; BARSKE, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 2247; KRUSE, H.W.: Steuerrecht, a.a.O., S. 104.
 - 2) Vgl. HAUSSMANN, F.: Für und wider, a.a.O., Sp. 760; HARTZ, W.: Die Auslegung, a.a.O., S. 52.
 - 3) Vgl. PAULICK, H.: Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Köln u.a. 1971, S. 113.
 - 4) Vgl. HOFFMANN: Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der Rechtsprechung des BFH, in: StW 1970, Sp. 651-682, hier Sp. 658.
 - 5) BStBl 1968 II, S. 265, hier S. 266, a.a.O.
 - 6) BStBl 1953 III, S. 366, hier S. 367, Urt. V 117/53 S vom 30.10.1953.
 - 7) BStBl 1970 II, S. 264, hier S. 271, a.a.O.
 - 8) BStBl 1952 III, S. 208, hier S. 212, a.a.O.

heißt, daß der "Tatbestand steuerlich daraufhin zu prüfen ist, wie er sich wirtschaftlich darstellt", Littmann¹⁾ sieht den Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch in der Beurteilung der Dinge wie sie "tatsächlich" liegen. Es ist die "materiell-wirtschaftliche Wirklichkeit" zu ermitteln.²⁾

Einige Autoren sehen den Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor allem auf die "Motive" bzw. "Ziele" der Steuerpflichtigen bezogen, so etwa Haußmann, und in ähnlicher Weise Barske, der vom "wirklich (ggf. wirtschaftlich) Gewollten" spricht.³⁾ Auch der BFH stellt in seinen Urteilen vom 2.2.1960⁴⁾ und vom 14.2.1956⁵⁾ auf die Beweggründe bzw. Motive der Steuerpflichtigen ab.

Eine weitere Formulierung taucht bei Littmann⁶⁾ auf, der das Wesen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Auslegung und Sachverhaltswürdigung in einer Untersuchung der "wirtschaftlichen Tragweite" von Tatsachen und Gesetzen sieht. Barske⁷⁾ spricht von einem "wirtschaftlich tragbaren Ergebnis" als Ziel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Rechtsprechung hingewiesen, die in einigen Urteilen ebenfalls die Tragweite im Sinne möglicher Konsequenzen für zukünftige Sachverhalte berücksichtigt, so etwa im Urteil vom 6.12.1955⁸⁾, im bereits erwähnten Urteil vom 14.2.1956⁹⁾ und auch im Urteil vom 31.7.1956.¹⁰⁾

1) LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 44, ähnlich FRIEDLAENDER: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 1050.

2) Vgl. LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 48.

3) Vgl. HAUSSMANN, F.: Für und wider, a.a.O., Sp. 760; BARSKE, K.: Die wirtschaftl. Betrachtungsweise, a.a.O., S. 2250.

4) BStBl 1960 III, S. 106, insb. S. 107, Ur. I 132/59 U vom 2.2.1960.

5) BStBl 1956 III, S. 233, hier S. 234, a.a.O.

6) Vgl. LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 42.

7) Vgl. BARSKE, K.: Die wirtschaftl. Betrachtungsweise, a.a.O., S. 2249.

8) BStBl 1956 III, S. 17, hier S. 18, Ur. I 193/55 vom 6.12.1955.

9) BStBl 1956 III, S. 233, hier S. 234, a.a.O.

10) BStBl 1956 III, S. 283, hier S. 285, Ur. I 31/56 U vom 31.7.1956.

Die angeführten Beschreibungen von Inhalt und Aufgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise haben gezeigt, daß es eine ganze Reihe von möglichen Formulierungen gibt, die selbst bei den einzelnen Literaturstellen, wie deren mehrmalige Erwähnung zeigt, variieren können. Diese Erscheinung ist sicher als Ausdruck des Bemühens um möglichst klare und einleuchtende Beschreibungen zu verstehen, bestätigt aber gleichzeitig die eingangs angeführte Frage nach der Übereinstimmung und systematischen Fundierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Im Zusammenhang mit den erwähnten Urteilen ist noch darauf hinzuweisen, daß aus diesen nicht immer eindeutig hervorgeht, wie weit die einzelne Formulierung noch unmittelbarer Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist, was besonders für die Berücksichtigung von Konsequenzen für zukünftige Sachverhalte gilt. Trotzdem soll auch dies im folgenden mit untersucht werden, da sich, wie gezeigt, entsprechende Ansätze auch in den Erörterungen der Rechtswissenschaft finden.

Es ist erforderlich, für eine systematische Untersuchung der Inhaltsangaben der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die aufgezeigten Formulierungen in eine gegliederte Ordnung zu bringen. Als Gliederungskriterium kann zunächst nur die äußere Ähnlichkeit der Formulierungen dienen, da es gerade Aufgabe dieses Teils der Untersuchung ist, tiefer in den Inhalt der Beschreibungen und damit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einzudringen und Zusammenhänge aufzuzeigen. Dafür sollen die aufgezeigten Inhaltsbeschreibungen zunächst in ihre Elemente aufgespalten und später wieder zusammengeführt werden.

Die Angaben über den Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellen vor allem ab auf:

1. Gehalt, Bedeutung, Wirklichkeit
2. Gewolltes bzw. Motive der Steuerpflichtigen
3. Tragweite bzw. Konsequenzen

Daneben werden vor allem folgende Zusätze verwendet:

wirtschaftlich, wirklich, tatsächlich.

2. Kritik an der mangelnden systematischen Durchdringung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Betrachtet man alle vorhergenannten Begriffe, so erscheinen sie bei genauer und vor allem isolierter Betrachtung ohne näheren Zusammenhang, d.h. es erscheint verwunderlich, daß Rechtsprechung und Rechtswissenschaft trotzdem mit all diesen Formulierungen ein und dasselbe meinen sollen. Nun ist zu beachten, daß die juristische Seite diese Begriffe immer im Gegensatz zum vordergründig Begrifflichen des Gesetzes und zur äußeren Form des Sachverhalts sieht, denn nur daraus erhalten sie ihren zumindest ähnlichen Aussagegehalt. Über diesem Gegensatz zum Formalen wird aber eine Differenzierung des Inhalts weitgehend vergessen und es kommt zu keiner weiteren Fundierung der damit verbundenen Fragen mehr.¹⁾ Auch wenn man auf juristischer Seite in erster Linie die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Herausstellung dieses Gegensatzes sieht, so ist doch eine genaue Kenntnis der Elemente nötig, aus denen sich diese Nicht-Form-Seite zusammensetzt und welche Elemente gerade für die Gegenüberstellung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von Bedeutung sein sollen. Es besteht die Gefahr, daß sich aus der theoretischen Unklarheit Schwierigkeiten und Fehler in der praktischen Anwendung ergeben. Daher erscheint es angebracht, sich um eine theoretische Basis zu bemühen und die aufgezeigten Inhaltsangaben einer vertieften Analyse zu unterziehen.

1) Ähnlich ROSE, G.: Die Rechtsprechung des BFH, a.a.O., insb. S. 436, der eine methodische Untersuchung des zu ermittelnden "wirtschaftlichen Inhalts" vermißt.

B. Systematische Fundierung des Gegenstandes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Einbeziehung wirtschaftswissenschaftlicher Erkenntnisse

1. Die Inhaltsbeschreibungen in der Jurisprudenz in isolierter Betrachtung

Die in Rechtsprechung und Rechtswissenschaft angeführten Formulierungen stellen grammatikalisch betrachtet zwei Gruppen dar, und zwar sind es zum einen Begriffe wie "Gehalt", "Gewolltes" oder "Tragweite" und zum anderen Zusätze wie "wirklich", "tatsächlich" oder "wirtschaftlich". Den erstgenannten Begriffen fällt dabei die Aufgabe zu, den eigentlichen Gegenstand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufzuzeigen, während die Zusätze eben diesen weiter in seinen Eigenschaften zu beschreiben haben.

11. Die Ansatzpunkte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die Begriffe "Gehalt", "Bedeutung" und "Wirklichkeit" sind inhaltlich zu unterscheiden. Der Begriff "Gehalt" zeigt an, daß etwas aus mehreren Elementen besteht, es ist somit eine Aussage über einen Inhalt, eine Struktur im weitesten Sinne. Dabei kann der Begriff "Gehalt" selten alleine stehen, sondern muß durch weitere Zusätze wie "rechtlich" oder "wirtschaftlich" weiter präzisiert werden, womit dann die so gekennzeichneten Elemente aus den übrigen herausgehoben werden. Der Begriff "Bedeutung" kann so verstanden werden, daß damit nach dem Sinn, der hinter einem äußeren Ausdruck liegt, gefragt wird.¹⁾ Wieder etwas anders stellt sich der Begriff "Wirklichkeit"

1) Diese Interpretation wird von Huber-Krebs abgelehnt, allerdings ohne ernsthafte Begründung. Wenn Huber-Krebs ausführt, daß Steuergesetze niemals stellvertretend für etwas "Wirtschaftliches" stehen können, dann wird hier übersehen, daß Steuergesetze ohne eben diesen Bezug auf das Wirtschaftliche leere Formen wären ohne jegliche Existenzgrundlage. Huber-Krebs versteht die "wirtschaftliche Bedeutung" im Sinne der "wirtschaftlichen Tragweite" einer Regelung; HUBER-KREBS, H.W.: Konformität von Privatrecht und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Grunderwerbsteuerrechts, Diss. München 1966, S. 72 f.

dar. "Wirklichkeit" will das Existente vom Nicht-Existenten trennen.

Ein Abstellen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf das von den Steuerpflichtigen "Gewollte" bzw. deren "Motive" kann nur bei der Feststellung des Sachverhalts als Ansatzpunkt in Frage kommen. Die hier angesprochenen Formulierungen besagen ungefähr dasselbe, nämlich Antriebskräfte bei den Steuerpflichtigen, die sie zu bestimmten Entscheidungen und Rechtshandlungen veranlassen. Man kann auch von den Zielen der Steuerpflichtigen sprechen. Wichtige Zielvorstellungen bei der rechtlichen Gestaltung von Sachverhalten werden häufig in der persönlich-familiären Sphäre, in steuerlichen Gesichtspunkten und in betriebswirtschaftlichen Überlegungen liegen.

Als weiterer möglicher Ansatzpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat sich die "Tragweite" ergeben. Dieser Begriff geht von einem Weiterdenken in die Zukunft oder in Richtung auf weitere Sachbereiche aus. Er verlangt damit notwendig weitere Bezugspunkte in der Zukunft bzw. in anderen Sachbereichen. Diese Bezugspunkte sind ebenfalls Tatbestände oder Sachverhalte. Versteht man also unter der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur oder auch die Berücksichtigung einer irgendwie gearteten "Tragweite" bzw. die Berücksichtigung gewisser Wirkungen, dann wird von der gegenwärtig zur Entscheidung anstehenden Frage auf andere Fragen geschlossen.

12. Präzisierung der Ansatzpunkte durch Zusätze

Die Adjektive "wirklich", "tatsächlich" und "wirtschaftlich" sollen den Ansatzpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und damit deren Aufgabe einer genaueren Bestimmung zuführen. Die Bezeichnungen "wirklich" und "tatsächlich" können als gleichbedeutend angesehen werden, und zwar insofern, als sie beide das Vorhandene, das Wesentliche gegenüber dem Unwesentlichen, dem Schein herausstellen. Sie entsprechen inhaltlich damit weitestgehend den Substantiven "Wirklichkeit" und auch "Bedeutung" und sind des-

halb nur als Ergänzung zu den anderen Ansatzpunkten denkbar.

Zwischen diesen beiden Zusätzen und einer Kennzeichnung mit dem Begriff "wirtschaftlich" besteht hingegen ein kategorialer Unterschied. Während erstere eine Aussage über ein Vorhandensein treffen, stellt letzterer eine Aussage über eine Qualität, über eine Arteigenschaft dar. Dieses Kriterium ergibt in Verbindung mit jedem Ansatzpunkt eine sinnvolle Aussage.

2. Diskussion alternativer Inhalte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Im vorhergehenden Abschnitt wurde versucht, die von Rechtsprechung und Rechtswissenschaft angeführten Formulierungen des Inhalts der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einzeln, von ihrem eigentlichen Wortsinn her, zu untersuchen. Es sind nun Zusammenhänge zwischen den Begriffsgruppen herzustellen und Folgerungen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise aufzuzeigen.

21. "Wirklicher" und "wirtschaftlicher Gehalt"

Die Untersuchung der Zusammenhänge zwischen den möglichen Ansatzpunkten der wirtschaftlichen Betrachtungsweise läßt sich in der ersten Gruppe auf die beiden Komponenten "wirklicher Gehalt" und "wirtschaftlicher Gehalt" reduzieren, da die Ermittlung des "wirklichen Gehalts" inhaltlich annähernd dasselbe ausdrückt wie die Substantive "Bedeutung" und "Wirklichkeit", nämlich die Ausdehnung der Ansatzpunkte über das Rechtlich-Formale hinaus auf das wirklich Gegebene und Wesentliche.

Der "wirkliche Gehalt" als das im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu Ermittelnde bedeutet für die Auslegung, daß der Wille des Gesetzes voll zu ergründen und die enthaltenen Rechtsgedanken zu verwirklichen sind. Für den Fall der Feststellung des Sachverhalts bedeutet es, daß über die rechtliche Gestaltung hinaus letztlich das wirklich Durchgeführte entscheidend sein soll.

Ein so formuliertes Programm ist aber keineswegs identisch mit der Ermittlung eines "wirtschaftlichen Gehalts". Geht man davon aus, daß sowohl die Rechtsgedanken einer Rechtsvorschrift als auch der tatsächliche Sachverhalt aus verschiedenartigen Elementen bestehen können, dann ist der "wirtschaftliche Gehalt" nur ein Aspekt unter mehreren. Daraus folgt, daß eine Formulierung, die auf den "wirklichen Gehalt" abstellt, ein umfassenderes Programm beinhaltet als dies die Ermittlung des "wirtschaftlichen Gehalts" ist. Fühlt man sich bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch nur im mindesten dem Wortlaut verpflichtet, so kann nur dort von ihr gesprochen werden, wo es um die Ermittlung eines "wirtschaftlichen Gehalts" von Rechtsnorm und Sachverhalt geht. Dies steht dann auch mit § 1 StAnpG im Einklang, der bereits in Kapitel 1 als besonderer Hinweis verstanden wurde und im Rahmen dieser Gedankengänge die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Elemente des "Wirklichen" besonders betont.

Das "Wirtschaftliche" als Gegenstand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat Spitaler¹⁾ in Anlehnung an das BVerfG klar herausgestellt:

"Der Bundesfinanzhof hat die Chef-Chefin-Theorie unter Zuhilfenahme der vermeintlichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise angewandt. Dem ist das BVerfG nicht gefolgt und hat sie schärfer als eine sozialpsychische Betrachtungsweise gekennzeichnet. Es wird daraus die Folgerung zu ziehen sein, daß es der verfassungsmäßigen Ordnung entspricht, die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur noch dann anzuwenden, wenn es sich um unbestreitbar wirtschaftliche Erwägungen handelt, die dabei zum Zuge kommen."

Diese Orientierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise an wirtschaftlichen Elementen ist auch im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Eigentum nicht unbeachtlich. Das Steuerrecht sieht in der Frage des wirtschaftlichen Eigentums im allgemeinen lediglich eine Zurechnungsfrage.²⁾ Aus dem

1) SPITALER, A.: Die Rechtslage nach den Urteilen des BVerfG zur Gewerbesteuer und zu den Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten, BB 1962, S. 421-424, hier S. 421 f.

2) Vgl. KÖRNER, W.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzsteuerrecht, BB 1974, S. 797-802, insb. S. 798; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITA-

Gesichtspunkt der Zurechnung die Folgerung zu ziehen, daß man auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise verzichten könnte¹⁾, hieße aber eben dieser Zurechnung ihre Grundlage zu entziehen. Hier zeigt sich eine Tendenz, die auf juristischer Seite gerade im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Gesichtspunkten immer wieder auftaucht, nämlich eine Verabsolutierung rechtlicher Formen und Denkvorgänge und damit eine Ablösung derselben von ihrer realen Grundlage.²⁾ Wenn § 11 StAnpG die Zurechnung regelt, so ist dies eine Folge wirtschaftlicher Betrachtung, und zwar insofern als derjenige steuerlich belastet werden soll, den die wirtschaftlichen Vorteile (Erträge) und Nachteile (Aufwendungen) treffen und der den Einsatz des Wirtschaftsgutes steuern und planen kann.³⁾

Auch wenn das wirtschaftliche Eigentum durch § 11 StAnpG seine gesetzliche Regelung erfahren hat und damit das Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht mehr in seiner unmittelbarsten Form gegeben ist, so zeigt doch dies gerade die Notwendigkeit der wirtschaftlichen Betrachtung, im Sinn der Ermittlung des "wirtschaftlichen" Gehalts, für andere gesetzlich nicht so weitgehend fixierte Fälle.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll also nur dort zum Zuge kommen, wo es um wirtschaftliche Fragen, also um Fragen mit ökonomischem Gewicht geht. Die Kennzeichnung einer Frage mit dem Kriterium "wirtschaftlich" erscheint in der Umgangssprache durchaus eindeutig und problemlos. Diese Einstellung scheinen auch Rechtsprechung und Rechtswissenschaft dazu gewonnen

LER: AO, a.a.O., StAnpG, § 1 Anm. 11; SPANNER, H.: Zum Verhältnis des Steuerrechts zum Bürgerlichen Recht, in: Verfassung, Verwaltung, Finanzen, FS f. G. Wacke, Hrsg.: Vogel K. u. Tipke K., Köln 1972, S. 181-192, insb. S. 186.

1) In diese Richtung äußert sich SPANNER, H.: Zum Verhältnis, a.a.O., insb. S. 186 u. 192.

2) So sieht etwa Körner die wirtschaftliche Betrachtungsweise weitgehend als Zurechnungsfrage, KÖRNER, W.: Wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O.

3) Vgl. SEELIGER, G.: Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962, S. 1 ff.

zu haben, wie die unkritische Anwendung zeigt. Aus den Erkenntnissen der Wirtschaftswissenschaften heraus muß hier aber stärker differenziert werden. Rose¹⁾ wirft der Rechtsprechung des BFH vor, sie habe die Doppelbe-
deutung des Wortes "wirtschaftlich" nicht erkannt:

"'Wirtschaftlich' steht einmal im Sinne einer Zuordnung im Gegen-
satz zu 'außerwirtschaftlich', zum anderen im Sinne eines Wert-
urteils im Gegensatz zu 'unwirtschaftlich'."2)

Damit tut sich die Frage auf, ob beide oder wenn nicht, so welcher von bei-
den Begriffsinhalten innerhalb der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemeint
sein kann. Da es um die Kennzeichnung eines Gehalts geht, erscheint der er-
ste Begriffsinhalt, nämlich wirtschaftlich im Sinne einer Zuordnung, auf alle
Fälle relevant. Der zweite von Rose angesprochene Begriffsinhalt, nämlich
im Sinne der Wirtschaftlichkeit, besitzt jedoch im Zusammenhang mit der Er-
mittlung eines Gehalts kaum einen Sinn, sondern stellt vielmehr ein Werturteil
bezogen auf bestimmte Ziele dar. Auf eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit
kann es aber schon deshalb nicht ankommen, weil es nicht im Ermessen von
Verwaltung und Rechtsprechung steht zu beurteilen, ob eine Maßnahme des
Steuerpflichtigen in diesem Sinne gerechtfertigt ist oder nicht. Das geht be-
sonders klar aus den Grundsätzen der Anerkennung von Betriebsausgaben her-
vor³⁾ und muß für das Steuerrecht grundsätzlich gelten. Damit ergibt sich
einzig der erste Begriffsinhalt als relevant für die wirtschaftliche Betrach-
tungsweise.

Die Problematik des Begriffs "wirtschaftlich" geht aber noch tiefer. Worin
liegt eigentlich das wirtschaftliche, das ökonomische Moment? An dieser

1) Vgl. ROSE, G.: Die Rechtsprechung des BFH, a.a.O., S. 435.

2) Ebenda, S. 435, Fußn. 35.

3) Vgl. HERMANN-HEUER: Kommentar zur ESt u. KSt, 11. Aufl., Lfg.1.-
93., 1970, § 4 EStG Anm. 46 i und 48 b; KÖTTER, F.: ABC des Bi-
lanzsteuerrechts, Herne-Berlin 1970, S. 71 f.; KLEINSORGE, W.: ABC
der Betriebsausgaben, DB 1962, Beilage Nr. 14 S. 1; GNAM, A.: Hand-
buch des Bilanzsteuerrechts, Freiburg 1971, Nr. 20, 1.-10. Lfg.

Stelle sieht man sich veranlaßt die Wirtschaftswissenschaften zu fragen, was das Kennzeichnende des Wirtschaftlichen ist.

"'Wirtschaften' heißt Tätigsein, um die zum Leben und zur Erreichung der Zwecke, die man sich im Leben setzt, notwendigen äußeren Mittel, soweit sie nicht in unbeschränkter Menge und ohne Aufwand und Mühe zur Verfügung stehen, zu erlangen. Diese uns nur in beschränkter Menge zur Verfügung stehenden 'knappen' Mittel der Außenwelt, nennt man 'wirtschaftliche Güter', Güter, mit denen man, weil sie uns nur in knapper Menge zur Verfügung stehen, 'wirtschaften' muß."¹⁾

Diese Aussagen definieren nicht das "wirtschaftliche" an sich, zeigen aber die Faktoren auf, welche die Wirtschaftswissenschaften üblicherweise als Kriterium wirtschaftlichen Handelns anführen, nämlich die Erzeugung und Verteilung von Gütern mittels knapper Mittel.²⁾ Für die Wirtschaftswissenschaften ist eine derartige Beschreibung naheliegend, da sie von dem Produktionsprozeß im weitesten Sinne ausgehen. Die Fachbereiche der Wirtschaftswissenschaften wenden sich dann ohnehin rasch ihren Erkenntnisobjekten zu, von woher sich das "wirtschaftliche" schnell mit konkreten Inhalten füllt. Eine Beschreibung, die aber vom Produktionsprozeß mittels knapper Faktoren ausgeht, ist nicht in der Lage, Fragen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise positiv zu beeinflussen.

E. Weber³⁾, der sich mit den Grundlagen des ökonomischen Denkens beschäftigt hat, weist auf einen anderen Begriffsinhalt hin, nämlich den des "Wertes" im subjektiven Sinne.

1) AMONN, A.: Nationalökonomie und Philosophie, Berlin 1961, S. 133.

2) Vgl. auch SEISCHAB, H.: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, 3. Aufl., Stuttgart 1967; Slg. Pöschel, Reihe 1, insb. S. 9 f.; SCHNEIDER, E.: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. 1, 12. Aufl., Tübingen 1965, S. 1; KOSIOL, E.: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Hamburg 1966, S. 11 f.

3) Vgl. WEBER, E.: Die Kategorien des ökonomischen Denkens, Berlin 1958, insb. S. 39 f.

"Also der 'Wert' im subjektiven Sinne ..., das ist wohl der allerelementarste Begriff wirtschaftlichen Denkens."¹⁾

Bezieht man diese begriffliche Deutung von "wirtschaftlich" auf den zu ermittelnden wirtschaftlichen Gehalt von Gesetz und Sachverhalt, so ergibt sich die Frage nach dem wirtschaftlichen Gehalt als Frage nach den in den steuerlichen Rechtsvorschriften berücksichtigten Werten, und nach den Werten, die sich aus den Tatsachen des Sachverhalts für die Beteiligten ergeben. In diesem Sinne bewegt man sich auch auf dem von der Interessenjurisprudenz grundsätzlich eingeschlagenen Weg, da Interesse und subjektiver Wert in engem Zusammenhang stehen.

Den subjektiven Wert in die Diskussion der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einzubringen erscheint auch insofern naheliegend, als das Steuerrecht vielfach an Werten und Wertveränderungen anknüpft. Allerdings soll es sich dabei um objektiv meß- und bestimmbare Werte handeln. Gegen eine wertbezogene Interpretation der wirtschaftlichen Betrachtungsweise spricht aber vor allem, daß sie den Begriff des wirtschaftlichen Gehalts zu eng fassen würde. So ist etwa die Frage, ob mehrere verbundene Unternehmen wirtschaftlich als ein einheitliches Unternehmen zu betrachten sind, eine Frage nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, nicht aber eine wertbezogene Frage.

Wenn der Wert im subjektiven Sinne auch ein wesentliches Moment des "Wirtschaftlichen" ist, so ist er doch sicher nicht das einzige. Die Wirtschaftswissenschaften besitzen aber keine exakte und allgemein anerkannte Definition dessen, was "wirtschaftlich" heißt. Dies ist jedoch nicht Zeichen eines anders orientierten wissenschaftlichen Interesses, sondern vielmehr Zeichen des Wissens um die Komplexität dessen, was sich hinter dem Begriff "wirtschaftlich" verbirgt. Das "Wirtschaftliche" besitzt viele Seiten; so kann es sich um betriebswirtschaftliche oder volkswirtschaftliche, um marktpolitische, personalwirtschaftliche oder finanzwirtschaftliche Aspekte handeln, um nur einige zu

1) WEBER, E.: Die Kategorien des ökonomischen Denkens, a. a. O., S. 40.

nennen. Die neuere Betriebswirtschaftslehre hat weiter erkannt, daß es für eine realitätsnahe Erfassung der Probleme oft nicht ausreichend ist, den wirtschaftlichen Ansatz eng zu verstehen, sondern es müssen vielmehr auch soziologische und politische Strukturen im Rahmen eines interdisziplinären Ansatzes mit erfaßt werden, Strukturen, die mit dem eigentlich "wirtschaftlichen" zum Teil untrennbar verbunden sind.¹⁾

Für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wäre es aber denkbar, ungeachtet dieser weitreichenden Komplexität des Begriffes "wirtschaftlich", sich im wesentlichen auf ökonomische Grundgrößen im Sinne der Betriebswirtschaftslehre zu stützen, wie die Größen Gewinn, Kapital, Liquidität oder Risiko. Diese Größen könnten je nach der Problemstellung durch andere ergänzt oder ersetzt werden. Ferner käme es dabei nicht auf die Quantifizierbarkeit dieser Größen an, sondern vielmehr auf ihre Fähigkeit, in möglichst eindeutiger Weise Zusammenhänge logisch-wirtschaftlich zu erklären.

Für die Steuerrechtsprechung gilt jedenfalls, daß sie dann ihrer Aufgabe, nämlich gerade unter Berücksichtigung der Merkmale des Einzelfalles zu einer richtigen Entscheidung zu kommen, nicht mehr mit Überzeugung gerecht wird, wenn sie in ihren Begründungen ganz allgemein von "wirtschaftlich" spricht ohne dies weiter zu differenzieren.

22. Das von den Steuerpflichtigen "Gewollte"

Die Motive bzw. Ziele der Steuerpflichtigen wurden als weiterer Ansatzpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise genannt. Hier ist zunächst zu fragen,

1) Vgl. ULRICH, H.: Die Unternehmung als produktives soziales System, 2. Aufl., Bern 1970, insb. S. 41 f. und S. 162 ff.; ferner PACK, L.: Neuere Forschungen und Erkenntnisse in der Betriebswirtschaftslehre, in: Stabilität durch betriebliche Elastizität, hrsg. von der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1968, S. 22-43, insb. S. 40 ff.; HEINEN, E.: Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre, in: Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, Tagungsbericht des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., Bd. 1 Berlin 1971, S. 21-37, insb. S. 22 ff.

welche Rolle den Zielen der Steuerpflichtigen innerhalb der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überhaupt zukommen kann.

Es ist bereits hier einschränkend festzustellen, daß mit diesem Ansatzpunkt lediglich ein Teilbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesprochen ist, nämlich der Bereich rechtlicher Gestaltungen der Steuerpflichtigen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise aber darüber hinausreicht.¹⁾ Daraus ergibt sich, daß der hier angesprochene Ansatzpunkt nicht als Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise schlechthin angesehen werden kann.

Weiter stellt sich die Frage, ob zwischen den Zielen und den Motiven der Steuerpflichtigen sinnvoll unterschieden werden kann. Eine Unterscheidung setzt eine genaue Definition beider Begriffe voraus und verlangt ferner die Praktikabilität dieser Definition im konkreten Rechtsfall. Gerade dort wird es aber fast unmöglich zu sagen, was Motiv und was Ziel der Steuerpflichtigen war. Beide Begriffe sind Ausdruck für die Antriebskräfte bei den Steuerpflichtigen in deren psychischer Ebene. Für eine Differenzierung innerhalb dieser Kräfte gibt es kaum sinnvolle und praktikable Kriterien. Brockmann²⁾ sieht die Motive als einen von mehreren Faktoren des Sachverhalts. Versteht man unter dem Sachverhalt, wie Brandt³⁾ es tut, nur die rechtserheblichen Tatumstände, dann werden auch die Motive der Steuerpflichtigen zum Gegenstand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dem widerspricht aber das Urteil des BFH vom 22.8.1951⁴⁾, in dem es um die Anerkennung einer Personengesellschaft geht:

"Es kann der Auffassung nicht beigelegt werden, daß das Motiv der Gründung einer Gesellschaft für die Frage von entscheidender Bedeutung ist, ob rechtlich, insbesondere auch steuerrechtlich, eine Personalgesellschaft gegeben ist. Das Vorliegen einer OHG oder einer

1) Vgl. LÖHLEIN, R.: Die privatrechtliche Gestaltung im Steuerrecht, StW 1965, Sp. 329-344, hier Sp. 334 f.

2) Vgl. BROCKMANN, K.W.: Lebenserfahrungssätze, a.a.O., S. 4 f.

3) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., S. 119.

4) BStBl 1951 III, S. 181, hier S. 183, Urt. IV 246/50 S vom 22.8.1951.

KG wird bürgerlich-rechtlich und damit auch steuerrechtlich nicht dadurch berührt, daß außerbetriebliche Gründe, so z.B. die Sicherstellung von Familienangehörigen, die Veranlassung für die Bildung der Personalgesellschaft gegeben haben. Es kann auch nicht als ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn ein Steuerpflichtiger zur Ersparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt."

Es mangelt der Rechtsprechung des BFH aber an konsequenter Fortsetzung dieser Gedanken und so glaubt man im Urteil vom 2.2.1960¹⁾ nicht ohne Vermutungen über die Motive des Steuerpflichtigen auszukommen und sieht die strittige rechtliche Gestaltung "aus familiären und wahrscheinlich auch aus erbrechtlichen Gründen" veranlaßt. Der BFH fährt fort:²⁾

"Denn weder die Begründung noch die Abwicklung dieser Verbindlichkeit hatte etwas mit betrieblichen Erwägungen ... zu tun."

Daraus muß gefolgert werden, daß der BFH hier im Gegensatz zum Urteil vom 22.8.1951 nur betriebliche Ziele akzeptiert hätte. Ähnlich urteilt der BFH in seiner Entscheidung vom 22.1.1970³⁾, wozu Blencke⁴⁾ kommentiert:

"Motive (etwa auch steuerliche oder familienrechtliche Gesichtspunkte) führen nach jahrzehntelanger höchstrichterlicher Rechtsprechung, die sich bereits durch das Grundsatzurteil des BFH IV 246/50 S vom 22.8.1951 ... besonders eindrucksvoll durchgesetzt hat, nicht zur steuerlichen Ablehnung zivilrechtlicher Gestaltungen. Eine Abweichung von dieser Grundsatzentscheidung hätte die Anrufung des Großen Senats des BFH vorausgesetzt."

Nun ist es aber, wenn es um die rechtliche Gestaltung der Steuerpflichtigen unter Verwendung bürgerlich-rechtlicher Formen geht, vielfach notwendig,

1) BStBl 1960 III, S. 106, insb. S. 107, Urt. I 132/59 U vom 2.2.1960.

2) BStBl 1960 III, S. 106, hier S. 107, a.a.O.

3) BStBl 1970 II, S. 413, a.a.O.

4) Vgl. BLENCKE: StRK StAnpG § 1, Anmerkung zu R 428; ähnlich SCHMITT, L.: Die Unternehmungsform in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, Heft 3 der Schriftenreihe der Wilhelm-Rieger-Gesellschaft, München 1966, S. 91.

daß die Interessenlage der Steuerpflichtigen bei der Entscheidung berücksichtigt wird. Es ist aber davon auszugehen, daß die Motive und Interessen der Steuerpflichtigen nicht expressis verbis gegeben, sondern aus den Tatsachen des Sachverhalts zu ermitteln sind. Das von den Steuerpflichtigen Gewollte wird dann durch einen gedanklichen Schluß aus den tatsächlichen Gegebenheiten des Sachverhalts gewonnen. Aus dem Sachverhalt kann aber nur an Zielen ermittelt werden, was sich in ihm niedergeschlagen hat. Eine wirtschaftlich zutreffende Feststellung des Sachverhalts beinhaltet daher bereits die Berücksichtigung der Interessenlage¹⁾, ohne daß es der gedanklichen Stütze von Vermutungen über die Ziele der Steuerpflichtigen bedarf. Eine derartige Feststellung der Interessenlage deckt sich dabei weitgehendst mit der Ermittlung des "wirtschaftlichen Gehalts" eines Sachverhalts, so daß sich von daher eine Übereinstimmung mit der ersten Formulierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt.

Eine derartige Berücksichtigung der Interessenlage im Sinne einer zutreffenden wirtschaftlichen Beurteilung des Sachverhalts verringert die mit Vermutungen über die Ziele der Steuerpflichtigen verbundenen Probleme. Diese Probleme bei Rückschlüssen vom Sachverhalt auf die "subjektive Willensrichtung" der Steuerpflichtigen erkennt auch Brockmann²⁾. Er sieht diese Rückschlüsse mit einem "mehr oder weniger hohen Grad von Unwahrscheinlichkeit" belastet und weist dabei auf die Gefahr der Vortäuschung von Zielen durch die Steuerpflichtigen hin.

Vermutungen über Ziele bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erscheinen aber auch aus den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre heraus problematisch. Gerade die neuere Betriebswirtschaftslehre hat sich intensiv

1) Einen engen Zusammenhang sehen auch HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER, wenn sie feststellen, daß die Erforschung des wirklichen Willens die Feststellung des wirtschaftlichen Inhalts der Willenserklärung umfassen müsse, HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: AO, a.a.O., StAnpG, § 1 Anm.11; vgl. dazu auch Kapitel III B Punkt 46 dieser Arbeit.

2) Vgl. BROCKMANN: Lebenserfahrungssätze, a.a.O., S. 78.

mit den Zielen der Wirtschaftssubjekte als dem Ursprung wirtschaftlichen Handelns auseinandergesetzt.¹⁾

Es ist davon auszugehen, daß der einzelne in seinen Entscheidungen von einer Vielzahl von Zielen geleitet wird, die das Verhalten unterschiedlich stark beeinflussen. Die hauptsächliche Unterscheidung der Ziele in der Betriebswirtschaftslehre ist die in monetäre und nicht-monetäre Ziele. Die Skala reicht aber vom Gewinnstreben über Sicherheitsbedürfnisse bis hin zu sozialen Zielen wie Macht und Prestige. Weiter bestehen zwischen den Zielen Beziehungen, die sowohl komplementärer, indifferenter als auch konkurrierender Art sein können, d.h. also die Ziele können sich gegenseitig fördern, unabhängig und auch gegenseitig hemmend sein. Bei einer Entscheidung werden in der Regel mehrere Ziele gleichzeitig zu berücksichtigen sein, so daß, wenn die Ziele nicht gerade indifferent sind, ein Kompromiß gefunden werden muß. Es wird dann darauf ankommen, welches Ziel Haupt- und welches Nebenziel ist. Genauso ist es möglich, daß ein Ziel, bezogen auf ein anderes Ziel, Mittelcharakter besitzt, also Unterziel ist. Diese komplexen Zielsituationen verdichten sich bei Entscheidungen, an denen mehrere Personen beteiligt sind, noch mehr.

Bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müßte die juristische Seite, wenn sie sich den Zielen der Steuerpflichtigen zuwenden will, im Einzelfall eine exakte Erfassung aller Ziele durchführen. Es müßte vor allem klar aufgezeigt werden, wie stark die einzelnen Ziele die rechtliche Gestaltung der Steuerpflichtigen beeinflußt haben und worauf sich diese Vermutung stützt. Dort, wo das Ziel der Steuerersparung nur Nebenziel ist, entspringt die Entscheidung der Steuerpflichtigen, also hier auch die rechtliche Gestal-

1) Vgl. dazu HEINEN, E.: Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966; ders.: Einführung, a.a.O., S. 98 ff.; BIDLINGMAIER, J.: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, Wiesbaden 1968; KOLLER, H.: Zur Kritik der Gewinnmaximierung als Unternehmungsziel in der betriebswirtschaftlichen Theorie, in FS f. H. Sieber: Probleme der Unternehmensführung, Hrsg. Koller H. u. P. Kicherer, München 1971, S. 77-91; SCHMIDT-SUDHOFF: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Wiesbaden 1967.

tung, in erster Linie einem echten nicht-steuerlichen Ziel. Man kann aber kaum feststellen, wie weit das Nebenziel die grundsätzliche Entscheidungsrichtung noch mit beeinflußt hat. Ähnlich schwierig dürfte der Fall dort zu beurteilen sein, wo die Steuerersparung als Unterziel Bedeutung z.B. durch die Erhaltung finanzieller Mittel für den Betrieb und die damit verbundenen Oberziele gewinnt.

Aus all dem folgt, daß es auch aufgrund des engen Beziehungszusammenhanges der Ziele in den Zielsystemen der Beteiligten nur schwer möglich ist, zu einer richtigen Würdigung und Wertung des von den Steuerpflichtigen wirklich "Gewollten" zu kommen. Die Interessenlage der Beteiligten sollte vielmehr über eine wirtschaftlich zutreffende Beurteilung und Erklärung des Sachverhalts mit ökonomischen Größen berücksichtigt werden. Eine Argumentation über die Ziele der Steuerpflichtigen sollte nur dort zur Durchführung kommen, wo es nicht gelingt, den Sachverhalt als solchen mit ökonomischen Begriffen und Größen eindeutig zu erklären.

23. Die wirtschaftliche Tragweite als Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die wirtschaftliche Tragweite als Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann, wie bereits festgestellt, im Sinne eines Weiterdenkens verstanden werden. Dieses Weiterdenken kann zeitlich bezogen sein im Sinne von Wirkungen und Konsequenzen auf zukünftige Sachverhalte.

Eine Berücksichtigung von Konsequenzen für zukünftige Rechtsfälle findet sich in der Rechtsprechung. Gerade bei der Prüfung rechtlicher Gestaltungen der Steuerpflichtigen hat der BFH des öfteren mögliche Konsequenzen aus einer Anerkennung dieser Gestaltungen in seine Überlegungen mit einbezogen, so etwa im Urteil vom 14.2.1956:¹⁾

1) BStBl 1956 III, S. 233, hier S. 234, a.a.O.

"Dazu kommt die Erwägung, daß wenn Dienstverträge oder andere entgeltliche Verträge zwischen Ehegatten einkommensteuerlich anerkannt würden, Mißbräuchen Tür und Tor geöffnet würde."

Ähnliche Überlegungen tauchen auch im Leasing-Urteil vom 26.1.1970¹⁾ auf, wo im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit den Folgen argumentiert wird, die eintreten könnten, wenn man von einer Aktivierung beim Leasingnehmer absehen würde:

"Denn dann kann leicht der Fall eintreten, daß die Aktivseite der Bilanz überhaupt kein Betriebsvermögen ausweist, obwohl der Kaufmann ein sehr erhebliches, dem Betrieb bis zum Verschleiß dienendes und bezahltes Anlagevermögen besitzt."

Zunächst erscheint, wenn dies auch hier nicht näher zu prüfen ist, eine Berücksichtigung derartiger Zweckmäßigkeitsüberlegungen rechtlich insofern bedenklich, als eine steuerrechtliche Ablehnung dann in einem konkreten Fall mit dem Hinweis auf den möglichen Mißbrauch durch andere begründet würde.²⁾ Dies wäre auch dann nicht anders zu beurteilen, wenn diese Überlegungen nur ergänzend angeführt werden.

Grundsätzlich stellt sich aber die Frage, ob eine derartige Berücksichtigung der wirtschaftlichen Tragweite überhaupt Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sein kann. Greift man auf § 1 StAnpG zurück, so stellt einzig die Berücksichtigung der "Entwicklung der Verhältnisse" ein Element dar, das einen Bezug auf andere, insbesondere zeitliche Aspekte aufweist. Die Entwicklung der Verhältnisse meint aber ganz anderes, nämlich die Entwicklung der Rechtsanschauung, und zwar von einem früheren Zeitpunkt bis heute und nicht von heute in die Zukunft. Sieht man die wirtschaftliche Betrachtungsweise hin-

1) BStBl 1970 II, S. 264, hier S. 271, a.a.O.

2) Vgl. dazu auch die Diskussion um Zweckmäßigkeitsentscheidungen bei FRITSCH: Zweckmäßigkeits- oder Rechtsentscheidung, in: FR 1957, S. 25 f.; VOGT, F.J.: Der Zweck als Auslegungsregel, in: FR 1957, S. 145 f.; VOSS, A.: Vom Primat des Zweckmäßigen, in: FR 1957, S. 241 f.

gegen vor allem aus allgemeinen Rechtsgedanken abgeleitet, so stellt sie sich als ein Rechtsinstitut dar, das hinter das rein Begriffliche sehen will, und zwar sowohl auf der Seite des Gesetzes als auch auf der Seite des Sachverhalts. Die Berücksichtigung einer Tragweite aber liegt auf einer anderen Ebene und kann aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht abgeleitet werden.

Wirtschaftliche Tragweite kann aber auch in rein sachlicher Hinsicht gesehen werden, nämlich im Sinne einer extensiven, möglichst alle wirtschaftlichen Ausprägungsformen des Tatbestandes umfassenden Auslegung des Gesetzes und einer möglichst alle wirtschaftlich relevanten Elemente umfassenden Feststellung des Sachverhalts. So verstanden bestimmt diese Formulierung nicht das, was im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln ist, sondern stellt mehr eine Aufforderung dar, den wirtschaftlichen Gehalt von Gesetz und Sachverhalt vollständig zu ermitteln.

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß der Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise am präzisesten als "Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts" von Gesetz und Sachverhalt beschrieben wird. Eine Definition über die Motive der Steuerpflichtigen oder im Sinn einer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Tragweite von Gesetz und Sachverhalt würde dem Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht gerecht. Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts des Gesetzes bedeutet fortwährende Konkretisierung der im Steuergesetz enthaltenen wirtschaftlichen Gedanken im Zusammenhang mit den Problemen des Einzelfalles. Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts des Sachverhalts bedeutet Erklärung der wirtschaftlichen Zusammenhänge dieses Sachverhalts und ihre Beschreibung durch ökonomische Größen wie Gewinn, Liquidität, Risiko und ähnliche.

Eine so beschriebene wirtschaftliche Betrachtungsweise darf aber nicht zu der Annahme verleiten, die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei grundsätzlich eine betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise. Eine derartige Assoziation ist schon deshalb unzutreffend, weil es die betriebswirtschaftliche

Betrachtungsweise nicht gibt. Die Frage nach dem Zusammenhang zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre kann deshalb nur dahin gestellt werden, inwieweit und unter welchen Bedingungen betriebswirtschaftliches Denken und betriebswirtschaftliche Ergebnisse im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Beurteilung einzelner Probleme zur Geltung gelangen können.

Kapitel 3

Möglichkeiten und Grenzen eines betriebswirtschaftlichen Beitrags im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

A. Die grundsätzliche Relevanz der Betriebswirtschaftslehre für die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Ehe man sich den Möglichkeiten eines betriebswirtschaftlichen Beitrags im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im einzelnen zuwendet, ist es vorteilhaft, sich das Verhältnis von Recht und Betriebswirtschaftslehre in grundsätzlicher Weise zu vergegenwärtigen.

1. Beziehungen zwischen Recht und Wirtschaftswissenschaften

Ein Beitrag der Betriebswirtschaftslehre erscheint nur dann möglich, wenn eine grundsätzliche Beziehung zwischen den beiden Bereichen gegeben ist. Eine solche Beziehung ist naheliegend, da das Recht als Ordnung auch und gerade das wirtschaftliche Leben mit einbezieht und damit festen Regeln unterwirft. Für die Wissenschaften sieht Veit einen ersten Zusammenhang wie folgt:¹⁾

"Beide Disziplinen haben zum Gegenstand das soziale Leben."

Der Begriff sozial muß hier allerdings weit gefaßt werden, um dem Inhalt der Wirtschaftswissenschaften gerecht zu werden. Mit der Aussage Veits ist aber noch nichts über die Art der Beziehung gesagt.

1) VEIT, O.: Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, ein Diskussionsbeitrag, in: Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Schriften des Vereins für Socialpolitik Bd. 33, Hrsg. Raiser L., Sauermann H., Schneider E., Berlin 1964, S. 8-11, hier S. 8.

Treffend kennzeichnet die folgende Aussage Veits¹⁾ die Art dieses Verhältnisses:

"Die Querverbindung ist denkbar nach folgender Theorie. Das Rechtsleben setzt der Wirtschaftswissenschaft Daten; die Rechtswissenschaft erfährt von der Wirtschaftswissenschaft, was über 'die Natur der Sache' zu wissen ist."

Ausgehend von dieser Beschreibung Veits kommt Coing²⁾ zu dem Ergebnis, daß die Wirtschaftswissenschaften für Auslegung und Sachverhaltsbeurteilung notwendig sind. Damit ergibt sich auch der Anknüpfungspunkt für die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die ja gerade ein Instrument zur Auslegung und Sachverhaltsbeurteilung darstellt.

2. Die Betriebswirtschaftslehre als relevanter Bereich der Wirtschaftswissenschaften

Die Wirtschaftswissenschaften untersuchen das wirtschaftliche Leben in den Wissenschaftsbereichen der Volkswirtschaftslehre und der Betriebswirtschaftslehre. Preiser³⁾ erklärt die Volkswirtschaftslehre als eine "Wissenschaft vom Ganzen der Volkswirtschaft". Die Volkswirtschaftslehre beschäftigt sich in erster Linie mit aggregierten Größen und deren Zusammenhängen. Sie interessiert z.B. die Gesamtheit der Anbieter, nicht so sehr der einzelne Anbieter, also die Einzelwirtschaft. Demgegenüber wendet sich die Betriebswirtschaftslehre gerade einzelwirtschaftlichen Betrachtungen zu.⁴⁾

1) VEIT, O.: Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, a.a.O., S. 9.

2) COING, H.: Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, in: Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften, a.a.O., S. 1-7.

3) Vgl. PREISER, E.: Nationalökonomie heute, 7. Aufl., München 1967, S. 13.

4) Vgl. GUTENBERG, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 13.

21. Die Relevanz der Betriebswirtschaftslehre aufgrund ihres Gegenstandes

Die Beschäftigung mit den wirtschaftlichen Vorgängen und Gegebenheiten in der Einzelwirtschaft ist es, welche die Betriebswirtschaftslehre als für die wirtschaftliche Betrachtungsweise relevanten Bereich gegenüber der Volkswirtschaftslehre auszeichnet. So wie das Steuerrecht an den einzelnen Wirtschaftsvorgang anknüpft, so ist auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise dazu aufgerufen, die Rechtsanwendung im Einzelfall zu leiten. Immer geht es dabei um einzelwirtschaftliche Fragen, nie um Fragen aggregierter Größen. Damit kann einzig die Betriebswirtschaftslehre einen Beitrag zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise leisten und nicht die Volkswirtschaftslehre.¹⁾ Hinzu kommt, daß die Besteuerung vielfach unmittelbar an den Betrieben und betrieblichen Vorgängen anknüpft, woraus sich ebenfalls eine Relevanz betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse ergibt.

Zu klären ist in diesem Zusammenhang noch, inwieweit es sich bei dem Beitrag der Betriebswirtschaftslehre um Aussagen der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre oder um solche der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre handelt. Sachlich werden vor allem die Ergebnisse der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre von Bedeutung sein, da sie es ist, die sich mit den betrieblichen Problemen in genereller Weise auseinandersetzt und entsprechende Lösungen erarbeitet. Kosten-, Bilanzierungs- oder Finanzierungsfragen sind zunächst Bereiche der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Dort, wo es um die reinen betriebswirtschaftlichen Ergebnisse geht, ohne Einbeziehung spezieller steuerlicher Gesichtspunkte, sind die Untersuchungen und Ergebnisse der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre von Bedeutung. Die Übertragung betriebswirtschaftlicher Aussagen auf steuerliche Probleme und damit verbundene Modifikationen dieser Aussagen sind dagegen Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

1) Derselben Meinung: BÜHLER, O.: Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, a.a.O., S. 16; ders.: Der Rechtsgrund im deutschen und internationalen Steuerrecht, in: StW 1948, Sp. 559-584, insb. Sp. 571.

Formal wird der betriebswirtschaftliche Beitrag in den meisten Fällen von der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und deren Fachvertretern zu erbringen sein, weil hier die Probleme des Steuerrechts und der Rechtsprechung bekannt und gegenwärtiger sind als in anderen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre. Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist allein von ihrer Aufgabe her der verbindende Bereich zwischen Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht.

22. Definitionsprobleme eines relevanten betriebswirtschaftlichen Beitrags

Wenn die Möglichkeiten eines Beitrags der Betriebswirtschaftslehre zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise untersucht werden sollen, so erscheint es vorteilhaft zu fragen, wann allgemein eine betriebswirtschaftliche Aussage relevant in dem hier gegebenen Zusammenhang ist und wann überhaupt Aussagen als betriebswirtschaftlicher Beitrag angesehen werden sollen.

Relevant werden betriebswirtschaftliche Aussagen dann genannt werden können, wenn sie grundsätzlich in der Lage sind, zur Lösung eines Problems beizutragen.

Wann aber handelt es sich um einen betriebswirtschaftlichen Beitrag? Eine Definition eines "betriebswirtschaftlichen Beitrags" erscheint hier aus zweierlei Gründen wünschenswert. Zum ersten ist es mit das Ziel dieser Untersuchung zu zeigen, inwieweit die Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft die Rechtsprechung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unterstützen kann. Daraus folgt, daß man zumindest wissen sollte, welche Aussagen hierunter zu verstehen sind. Zum zweiten muß auch davon ausgegangen werden, daß die Rechtsprechung im Einzelfall nach Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre verlangt, die Rechtsprechung also in der Lage sein sollte, Aussagen als von der Betriebswirtschaftslehre gemacht zu erkennen.

Zwei grundsätzliche Möglichkeiten einer Abgrenzung bieten sich an, und zwar eine personal und eine sachlich orientierte. Personal orientiert soll dabei

heßen: Die Aussagen und Erkenntnisse gelten als betriebswirtschaftlicher Beitrag, die von (namhaften) Vertretern der Betriebswirtschaftslehre geleistet werden. Diese Definition erscheint für sich gestellt unbefriedigend, da sie letztlich auf die Billigung wissenschaftlicher Aussagen durch einen bestimmten Personenkreis hinausläuft, der außerdem selbst kaum exakt abgrenzbar ist.

Eine sachlich orientierte Abgrenzung könnte lauten: Ein betriebswirtschaftlicher Beitrag ist dann gegeben, wenn es sich um Aussagen handelt, die zu einem Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre mit der für eine Wissenschaft notwendigen und üblichen Gründlichkeit gemacht wurden oder die eine Weiterführung betriebswirtschaftlicher Überlegungen in bezug auf steuerliche Probleme darstellen. Damit werden die betriebswirtschaftlichen Aussagen in erster Linie solche sein, die sich im Rahmen betriebswirtschaftlicher Theorien bewegen; gleichzeitig sind aber auch neue Überlegungen, insbesondere auch zu aktuellen steuerrechtlichen Fragen, und die Übertragung betriebswirtschaftlicher Überlegungen auf nicht-betriebliche Fragen nicht ausgeschlossen. Der explizite Bezug auf die wissenschaftliche Gründlichkeit einer Aussage erhöht ferner die Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit und damit ihres Bestandes im Zeitablauf, und erleichtert somit ihre Berücksichtigung in der Rechtsprechung. Gleichzeitig muß aber festgestellt werden, daß sich ein betriebswirtschaftlicher Beitrag nur mit der Genauigkeit bestimmen läßt, mit der der Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft festgelegt ist.

Die Ermittlung eines betriebswirtschaftlichen Beitrags zu einem zur Entscheidung anstehenden Problem führt aber gerade aus dem verständlichen Wunsche der juristischen Seite nach wissenschaftlich fundierten Beiträgen wieder zu einer Einbeziehung personaler Momente. Indem sich die Rechtsprechung vor allem den Aussagen namhafter Vertreter der Betriebswirtschaftslehre zuwendet, wendet sie sich betriebswirtschaftlichen Beiträgen zu, die in besonderem Maße die Erwartung einer wissenschaftlichen Fundierung für sich haben.

Allerdings ist es fraglich, ob die juristische Seite diese personalen Kriterien

richtig anwendet, wenn Rose mit Recht feststellt:¹⁾

"Die Betriebswirtschaftslehre entwickelt sich; wie jede junge Wissenschaft, ziemlich stürmisch, und ist keinesfalls, wie manche Judikate zu glauben scheinen, mit Eugen Schmalenbach - dessen Bedeutung unbestritten ist - abgeschlossen."

B. Möglichkeiten und Grenzen eines Beitrags der Betriebswirtschaftslehre bezogen auf Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

In diesem Abschnitt soll, ausgehend von konkreten Anwendungsfällen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Rechtsprechung, untersucht werden, ob und inwieweit die Betriebswirtschaftslehre in der Lage war bzw. bei einer Berücksichtigung durch die Rechtsprechung in der Lage gewesen wäre, einen Beitrag zur Entscheidungsfindung zu leisten und welche Probleme hierbei auftreten.

1. Die Frage der Eignung der Betriebswirtschaftslehre sowohl für Auslegungs- als auch für Sachverhaltsfragen

Die Untersuchung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Vorschrift zur Regelung der Rechtsanwendung hat gezeigt, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise sowohl bei der Auslegung als auch bei der Ermittlung des Sachverhalts zur Anwendung zu kommen hat. Damit stellt sich die Frage, ob auch die Betriebswirtschaftslehre für beide Komplexe unterstützend wirken kann.

Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geht es um die Ermittlung des "wirtschaftlichen Gehalts", wie in Kapitel 2 gezeigt wurde. Im Rahmen der Auslegung soll der "wirtschaftliche Gehalt" des Gesetzes ermittelt werden. Diese Aufgabenstellung ist mit der teleologischen Auslegung, die Sinn und Zweck des

1) ROSE, G.: Die Rechtsprechung des BFH, a.a.O., S. 437, Fußn. 47; ähnlicher Meinung THOMA, G.: Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen?, in: WP 1967, S. 233-235, insb. S. 233.

Gesetzes ermitteln will, nicht schlechthin identisch, vielmehr wird man nur dort von wirtschaftlicher Betrachtungsweise sprechen können, wo im Rahmen teleologischer Betrachtung das Gesetz wirtschaftliche Überlegungen erfordert,

An dieser Stelle ist es unerlässlich, auf die Struktur der im Steuerrecht verwendeten Begriffe einzugehen.

Im wesentlichen sind zwei Gruppen von Begriffen zu unterscheiden, nämlich erstens die sogenannten steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffe, und zweitens bürgerlich-rechtliche Begriffe, deren sich der Steuergesetzgeber bedient hat, und die selbst wiederum einzuteilen sind in solche, die inhaltlich durch den Gesetzgeber klar umrissen wurden und in die sogenannten Fremdbegriffe, bei denen der Gesetzgeber es offen gelassen hat, ob er sie wirtschaftlich ausgelegt oder streng bürgerlich-rechtlich angewandt sehen will.¹⁾ Bei den steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffen handelt es sich um eigene Begriffe des Steuerrechts, die der steuerlichen Orientierung am Wirtschaftsleben besonders gerecht werden sollen und meist auch diesem Bereich entstammen, so beispielsweise die Begriffe des Umsatzsteuergesetzes wie "Lieferung", "Entgelt" oder "Organ-gesellschaft". In allen diesen Fällen ist im Rahmen der Auslegung unter wirtschaftlicher Betrachtung nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Gesetzes zu fragen. Dies wird überall dort eine echte Aufgabe sein, wo das Gesetz die steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffe nicht selbst inhaltlich klar und vollständig fixiert. Dort dürfte es aber auch kaum Gründe geben, betriebswirtschaftliche Erkenntnisse grundsätzlich zu ignorieren, sofern sie vorhanden sind. Es kann hier Wenz²⁾ nicht zugestimmt werden, wenn er die Heranziehung der Wirtschaftswissenschaft zur Hilfestellung generell ablehnt und schon gar nicht

1) Vgl. WENZ, H.: Steuerrecht und Privatrecht, a.a.O., S. 307 ff.
Vgl. ESSER, O.H.: Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht - Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sogenannten "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", Diss. Würzburg 1966, S. 116 ff., vgl. HÜBSCHMANN: Problematik, a.a.O., S. 116 f.; vgl. HENSEL, A.: Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin 1927, S. 39 f.

2) Vgl. WENZ, H.: Steuerrecht und Privatrecht, a.a.O., S. 310.

dann, wenn er dabei unter anderem den Begriff der Organschaft anführt, von dem Raiser¹⁾ sagt, daß die Rechtswissenschaft hier Mühe hat, von ihren Begriffsbestimmungen her, "die der Konzernspitze übertragene Planungs- und Entscheidungsgewalt über den ganzen Konzern rechtlich einzuordnen, also die Einheit des Konzerns zu erfassen, der kein Rechtssubjekt ist. Sie hilft sich, indem sie an dieser Stelle auf das außerrechtliche Faktum der wirtschaftlichen Einheit verweist".

Ein Beitrag der Betriebswirtschaftslehre erscheint bei den meisten Wirtschaftsbegriffen möglich, also nicht nur bei ausschließlich steuerrechtlichen. Dies gilt besonders für die auch im übrigen Wirtschaftsrecht vorkommenden Begriffe der Rechnungslegung. Hiermit ist der weite Bereich der Vorschriften des Bilanz-Steuerrechts angesprochen, bei deren Auslegung es oft nicht ohne Betriebswirtschaftslehre gehen wird. Thoma stellt fest:²⁾

"Da aber, wo sich das Gesetz der betriebswirtschaftlichen Terminologie bedient, sollte man die Begriffe auch entsprechend der Betriebswirtschaftslehre auslegen. Ich denke dabei nicht nur an Begriffe, die von der Betriebswirtschaftslehre geprägt sind, sondern auch an solche, die durch die Betriebswirtschaftslehre erst einen Inhalt bekommen haben."

Handelt es sich um betriebswirtschaftliche Begriffe, so wird die anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einer eindeutig betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Auslegung betriebswirtschaftlicher Begriffe ermöglicht dann nicht nur die Hinzuziehung der Betriebswirtschaftslehre, sondern verlangt diese wohl zwingend. Grundsätzlich muß aber gelten, daß dort kein Raum für die Betriebswirtschaftslehre ist, wo das Steuergesetz den betriebswirtschaftlichen Begriff eindeutig festlegt, selbst dann nicht, wenn dieser Begriff ein betriebswirtschaftlicher ist und im Gegensatz zur Betriebs-

1) Vgl. RAISER, L.: Die Konzernbildung als Gegenstand rechts- und wirtschaftswissenschaftlicher Untersuchung, in: Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften, a.a.O., S. 51-56, hier S. 55.

2) THOMA, G.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht, in: StBJB 1966/67, S. 9-17, hier S. 14.

wirtschaftslehre definiert wurde; denn entscheidend ist immer der Wille des Gesetzgebers. Um der Rechtssicherheit willen sollte hier die "Eindeutigkeit" aber eng gefaßt werden. Für die Betriebswirtschaftslehre ergibt sich hier nur der Weg über den Gesetzgeber, nicht aber über die Rechtsprechung.

Ein betriebswirtschaftlicher Beitrag erscheint auch bei den erwähnten Fremdbegriffen relevant. Dies setzt allerdings die Entscheidung voraus, daß der Begriff wirtschaftlich auszulegen ist und eben nicht rechtlich, eine Entscheidung, die selbst bereits Auslegung darstellt. Kommt man zu dem Ergebnis - und dies wird in erster Linie von der Jurisprudenz zu finden sein -, daß der Begriff wirtschaftlich auszulegen ist, dann wird auch hier das bereits Gesagte gelten müssen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise will neben der Auslegung den Rechtsanwender zur Feststellung des "wirtschaftlichen Gehalts" des Sachverhalts anhalten. Dieser wirtschaftliche Gehalt wird in vielen Fällen identisch sein mit der "Natur der Sache",¹⁾ die gerade die Betriebswirtschaftslehre der juristischen Seite erklären soll. Die Betriebswirtschaftslehre erscheint durchaus in der Lage, den wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes festzustellen, zu deuten und zu erklären; ist doch dies eine ihrer originären wissenschaftlichen Aufgaben.²⁾

Ziel der Arbeit im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung ist die Feststellung der materiellen Wahrheit.

1) Vgl. dazu das Zitat von Veit auf S. 94.

2) Vgl. THOMA, G.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht, a.a.O., hier S. 13: Die Bedeutung der Betriebswirtschaftslehre für die Feststellung des Sachverhalts verbindet Thoma mit einer Kritik an der Vorgehensweise auf jur. Seite:
"Wichtig ist demnach zunächst die einwandfreie Feststellung des Sachverhalts. Dafür aber sind die Untersuchungsmethoden und die Terminologie von ausschlaggebender Bedeutung. Hier aber beginnen die Schwierigkeiten, denn die Verwaltung und die Steuergerichte untersuchen manche mit der Sachverhaltsfeststellung zusammenhängenden Fragen nicht nach den Methoden der Betriebswirtschaftslehre, obwohl die Betriebswirtschaftslehre durch ihre Forschung in viele Probleme tiefer eingedrungen ist als die Verwaltung, wenn man sie nach ihren Anordnungen beurteilt."

"Damit aber ist die entscheidende Voraussetzung für das Gelingen von Steuergesetzgebung und Steuerrecht-Sprechung die richtige Erfassung der Lebenswirklichkeit in ihrer 'sachlogischen Struktur', in ihrer 'Natur der Sache'." ¹⁾

Man ist sich aber darüber im klaren, daß die absolute materielle Wahrheit in vielen Fällen nicht feststellbar ist, weshalb dann der wahrscheinlichste Sachverhalt zu ermitteln und der Rechtsanwendung zugrunde zu legen ist. An die Stelle der materiellen Wahrheit tritt der Grundsatz der "annähernden materiellen Wahrheit". ²⁾ Gerade hier zeigt sich aber deutlich, daß die Rechtsprechung jedes zugängliche Mittel nutzen sollte, um näher an die materielle Wahrheit heranzukommen, und die Aussagen der Betriebswirtschaftslehre sind sicher ein solches Mittel.

Dieses Moment der wahrscheinlichen Richtigkeit gilt auch für die durch den Richter angewandten Erfahrungssätze. Bei den Erfahrungssätzen kann es sich um solche der allgemeinen Lebenserfahrung als auch um spezielle fachliche Erfahrungen handeln. Heidrich ³⁾ weist zu Recht darauf hin, daß Erfahrungssätze der Überholung durch die Ergebnisse neuerer Beobachtungen unterliegen und daß mit der "zunehmenden Differenzierung der Lebensverhältnisse und Spezialisierung der Sach- und Fachgebiete" auch die Bedeutung der Erfahrungssätze der allgemeinen Lebenserfahrung schwindet. Demgegenüber treten die "besonderen Erfahrungssätze" ⁴⁾ des fachspezifischen Wissens stärker hervor. Damit gewinnen aber auch die Erfahrungssätze einer Wissenschaft wie der Betriebswirtschaftslehre an Bedeutung für Rechtsanwendung und Rechtsprechung.

-
- 1) BUCHEN, P.: Rechtsermittlung und Rechtsanwendung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der ertragsteuerlichen Behandlung der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, Diss. Düsseldorf 1970, S. 53.
 - 2) Vgl. HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: AO, a.a.O., § 204, AO Anm. 23; ferner BROCKMANN: Lebenserfahrungssätze, a.a.O., S. 21 u. 31.
 - 3) Vgl. HEIDRICH, J.: Steuer-Urteile auf der Grundlage unbestätigter Erfahrungssätze?, in: FR 1959, S. 507-512, hier S. 511.
 - 4) Vgl. BROCKMANN: Lebenserfahrungssätze, a.a.O., S. 23.

Aus dem Gesagten folgt, daß der Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft grundsätzlich sowohl für die Auslegung von Gesetzen als auch für die Feststellung von Sachverhalten Bedeutung zukommt.

In bezug auf die tatsächliche Rechtsanwendung darf die Trennung in Auslegung und Feststellung des Sachverhalts allerdings nicht zu streng verstanden werden. Ein Gesetz wird nicht ein für allemal ausgelegt, sondern muß immer wieder neu ergründet werden, und zwar bezogen auf den jeweiligen Sachverhalt. Genauso können die Zusammenhänge des Sachverhalts nur unter Blickrichtung auf die Vorschriften des Gesetzes ermittelt werden. Das bedeutet, daß beide Bereiche, Auslegung und Sachverhaltsfeststellung, sich gegenseitig durchdringen und ergänzen¹⁾, eine strenge Trennung also nur im Idealfall möglich ist.

Daraus folgt, daß sich im konkreten Rechtsfall häufig nicht mit letzter Schärfe sagen läßt, inwieweit die Betriebswirtschaftslehre einen Beitrag zur Auslegung oder Feststellung des Sachverhalts leistet. Die Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft besteht in der Ermittlung allgemeingültiger Erkenntnisse und Grundsätze. Diese Erkenntnisse können im Rahmen der Rechtsanwendung vor allem dazu dienen, den wirtschaftlichen Gehalt des Gesetzes zu konkretisieren und zu vertiefen, und sie sollen daneben der Rechtsanwendung als fachspezifische Erfahrungssätze zur Verfügung stehen und durch Anwendung auf den Sachverhalt dessen wirtschaftliche Zusammenhänge erklären.

Aus diesen Überlegungen heraus erscheint es nicht sinnvoll, die für das Verständnis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise notwendige Trennung in Aus-

1) Vgl. BRANDT, H.J.: Beurteilung, a.a.O., S. 120; HÜBSCHMANN-HEPPSPITALER: AO, a.a.O., § 1 StAnpG Anm. 11; SCHMITT, L.: Unternehmensform, a.a.O., S. 88; KRUSE, H.W.: Steuerrecht, a.a.O., S. 104, führt aus: "Zwischen Obersatz und Untersatz besteht eine ständige Wechselwirkung; der Blick des Rechtsanwenders wandert zwischen Obersatz und Sachverhalt hin und her"; ähnlich KRUSE, H.W.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrsteuern, FS f. Paulick H., Hrsg. Kruse, Köln 1973, S. 403-414, hier S. 411.

legung und Feststellung des Sachverhalts auch bei der Untersuchung der Möglichkeiten und Grenzen eines betriebswirtschaftlichen Beitrags aufrechtzuerhalten. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erscheint somit als Prozeß der Konkretisierung des Rechts in bezug auf die Lebensvorgänge.

2. Die Bedeutung der Kongruenz von Problemstellungen

Die Frage der Eignung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse für die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde bisher ausgehend von der Aufgabe, wie sie sich mit der Auslegung von Gesetzen und der Feststellung von Sachverhalten stellt, untersucht. Es stellt sich aber auch die Frage nach der Art der Problemstellungen, die überhaupt verwendbare betriebswirtschaftliche Ergebnisse erwarten lassen.

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verwendbare betriebswirtschaftliche Ergebnisse werden meist dann erwartet werden können, wenn die Problemstellungen auf seiten der Betriebswirtschaftslehre als auch auf steuerrechtlicher Seite kongruent sind, d.h. also dann, wenn der zu ermittelnde wirtschaftliche Gehalt eine Frage darstellt, wie sie sich auch für die Betriebswirtschaftslehre stellt oder gestellt hat. Kongruente Problemstellungen können dann als gegeben angesehen werden, wenn möglichst viele Strukturelemente eines Problems übereinstimmen. Dies ist z.B. dann gegeben, wenn sowohl steuerrechtlich als auch betriebswirtschaftlich interessiert, wann etwas zu aktivieren ist oder welche Kosten in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

Kongruenz stellt den stärksten Grad an Übereinstimmung der Fragestellungen dar. Je weniger Kongruenz zwischen den Problemstellungen besteht, desto schwieriger wird es, betriebswirtschaftliche Aussagen und Ergebnisse als brauchbaren Beitrag zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu finden und auf die weitgehend anders gerichteten Probleme zu übertragen.

Die folgende Untersuchung der Möglichkeiten und Grenzen eines betriebswirtschaftlichen Beitrags geht aus von Anwendungsfällen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dabei handelt es sich zum Teil um geschlossene Anwendungsbereiche als auch um Einzelentscheidungen. Bei der Breite der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ließe sich die Auswahl beliebig erweitern. Die ausgewählten Anwendungsfälle werden jedoch die grundsätzlichen Probleme in bezug auf einen betriebswirtschaftlichen Beitrag widerspiegeln. Da die wirtschaftliche Betrachtungsweise besonders häufig und vielseitig bei den Ertragsteuern angewandt wurde, liegt auch das Schwergewicht der Beispiele notwendig in diesem Bereich.

3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre bei weitgehend kongruenten Problemstellungen

Eine erste Übereinstimmung als Voraussetzung der Kongruenz ergibt sich, wenn es auch auf steuerrechtlicher Seite um betriebliche Fragen, also um Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Betrieben geht. Ein weiteres Moment an Übereinstimmung ergibt sich, wenn das Objekt, auf das sich die Frage richtet, dasselbe ist, wenn also hier wie dort z.B. der Begriff der Herstellungs- oder der Anschaffungskosten Gegenstand der Untersuchung ist.

Weitgehend kongruente Problemstellungen ergeben sich vor allem im Bereich des Bilanzsteuerrechts. Mit dem Bilanzsteuerrecht ist ein Bereich gegeben, der besonders tief von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchdrungen ist, auch wenn dies hier nicht so spektakulär hervortritt wie in anderen Bereichen des Steuerrechts. Gerade die Fragen der Bilanzierung, in denen es um den Ansatz von Werten geht, kann man ohne wirtschaftliche Betrachtung nicht lösen. Es erweist sich hier als Vorteil, daß der Inhalt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts formuliert und nicht allein auf den Gegensatz zum rechtlichen Begriff abgestellt wurde, denn im Rahmen des Bilanzsteuerrechts erscheint die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht so sehr als Mittel, um hinter die rechtliche Gestalt

tung, die begriffliche Formulierung zu blicken, als vielmehr in ihrem ursprünglichsten Sinn, nämlich der Untersuchung der wirtschaftlichen Aspekte und Zusammenhänge. Das Bilanzsteuerrecht ist gleichzeitig der steuerrechtliche Bereich, in dem die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre am stärksten und deutlichsten Berücksichtigung gefunden haben. Ein weiterer Bereich zum Teil kongruenter Problemstellungen ist bzw. war dort gegeben, wo es darum ging, einen Zusammenhang festzustellen zwischen Kapital-situation und Finanzierungserfordernissen. Der - inzwischen gestrichene - § 3 Abs. 1 KVStg stellte auf das Kriterium einer "durch die Sachlage gebotenen Kapitalzuführung" ab. Dieser Frage soll trotz der inzwischen erfolgten Aufhebung der Vorschrift Beachtung geschenkt werden, weil sie in besonderem Maße das Verhältnis von wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre in seiner Grundsätzlichkeit zeigt.

31. Die Frage der Aktivierung

Im Rahmen des Bilanzsteuerrechts taucht im konkreten Einzelfall immer wieder die Grundfrage auf, ob bestimmte Werte zu aktivieren sind oder nicht. Der Wille des Steuergesetzgebers bezüglich der Bilanzierung und Aktivierung hat sich in den §§ 4, 5 und 6 EStG manifestiert. Allerdings sind mit diesen Vorschriften nur Grundpositionen und Rahmenbedingungen festgelegt, die bezogen auf die Verschiedenheit realer Fälle der Konkretisierung und Ausfüllung bedürfen. Es stellt sich also die Aufgabe, die Vorschriften weiter auszulegen unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und ihren wirtschaftlichen Gehalt zu ermitteln.

Die Frage der Aktivierung hängt eng zusammen mit den Grundgedanken der Bilanz. Hier ist es gerade die Betriebswirtschaftslehre, die sich intensiv um die systematische Durchdringung des bilanziellen Rechenwerks bemüht hat. Auf die Frage der Aktivierung gibt es dabei zwei grundsätzliche Antworten:

1. Es wird aktiviert, weil ein Wirtschaftsgut, ein Vermögenswert vorliegt;

2. Es wird aktiviert, weil Ausgaben periodengerecht abzugrenzen sind.

Dies sind die Grundhaltungen der statischen und dynamischen Bilanztheorie, wie sie die Betriebswirtschaftslehre klar herausgearbeitet hat. Die statische Bilanztheorie sieht den Hauptzweck der Bilanz in der Ermittlung der Vermögenssituation.¹⁾ Demzufolge treten bei ihr die bewertungsfähigen Wirtschaftsgüter in den Vordergrund. Der mehr im Hintergrund stehende Gewinn wird hier aus dem Vergleich zweier Vermögenssituationen ermittelt.

Die Grundgedanken der statischen Theorie haben in der Rechtsprechung ihren Niederschlag gefunden, wie besonders klar aus dem OFH-Urteil vom 28.2.1948²⁾ hervorgeht:

"Das EStG gründet somit die Bilanz auf die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter. Alle Bilanzansätze müssen deshalb daraufhin geprüft werden, welches Wirtschaftsgut durch den Ansatz dargestellt wird und ob für dieses Wirtschaftsgut die Bewertungsbestimmungen des EStG Beachtung gefunden haben."

Bezogen auf das Wirtschaftsgut wird verlangt:

"Der Begriff des Wirtschaftsgutes setzt voraus, daß es sich um ein Gut handelt, das selbständig bewertungsfähig ist."³⁾

Demgegenüber sieht die dynamische Bilanz Schmalenbachs⁴⁾ den Hauptzweck des Jahresabschlusses in der Ermittlung des Erfolges der Unternehmung, sie will den für die Rechnungsperiode richtigen Gewinn ermitteln, und zwar aus einer Gegenüberstellung von Ertrag und Aufwendung. Aus dieser Zielsetzung ergibt sich vor allem die Aufgabe einer richtigen Periodenabgrenzung. Das bedeutet für die häufig strittige Frage der Aktivierung von Aufwendungen, daß

1) Vgl. HEINEN, E.: Handelsbilanzen, 7. Aufl., Wiesbaden 1974, S. 40.

2) StW 1948, Rechtsprechung Urt. Nr. 5, S. 10, Urt. des OFH I 10/47 vom 28.2.1948; vgl. ferner BStBl 1954 III, S. 109, Urt. IV 255/53 U vom 28.1.1954.

3) OFH Urt. vom 28.2.1948, a.a.O., hier S. 10.

4) Vgl. SCHMALENBACH, E. und BAUER: Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln und Opladen 1962.

ein Aktivposten immer dann zu bilden ist, wenn die Aufwendungen auch nachfolgenden Perioden zugute kommen.¹⁾

Diese Grundgedanken der dynamischen Bilanz tauchen bereits in Urteilen des RFH auf, so im Urteil vom 10.6.1936²⁾, in dem es heißt:

"Es ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung, daß für die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben zu einem bestimmten Wirtschaftsjahr in der Regel nicht die Fälligkeit oder das tatsächliche Zufließen bzw. die tatsächliche Leistung, sondern die wirtschaftliche Zugehörigkeit entscheidend ist. Die Folge ist, daß Einnahmen und Ausgaben, die in einem bestimmten Wirtschaftsjahr angefallen sind, wirtschaftlich aber ganz oder zum Teil anderen Wirtschaftsjahren zugehören, insoweit bei der kaufmännischen Erfolgsrechnung grundsätzlich den letztgenannten Wirtschaftsjahren zuzurechnen sind."

Für die Verbuchung wurde die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten verlangt. Ausdrückliche Erwähnung findet die dynamische Bilanzauffassung im Gutachten des BFH vom 5.5.1953³⁾, in dem es um die Aktivierung verlорner Baukostenzuschüsse ging, die ein Unternehmer zum Bau eines Hotels gab, wofür ihm eine Vorzugsbehandlung bei der Unterbringung von Angestellten und Geschäftsfreunden gewährt wurde. Die Zuschüsse wurden als Betriebsausgaben anerkannt. Da man jedoch in dem gewährten Vorteil einen Wert der Baukostenzuschüsse sah, der sich nicht in einem Jahr verbraucht, waren die Zuschüsse als Aufwand über die Nutzungszeit zu verteilen. Dies wurde unter wörtlicher Berufung auf die dynamische Bilanz festgestellt, da lediglich die Ausgaben das Jahresergebnis mindern dürften, die Aufwand der Periode darstellten.

Ausdrücklich auf die dynamische Bilanz stützen sich auch die Urt. vom 25.9.1962⁴⁾, in dem Aufwendungen des Pächters zur Modernisierung und

1) Vgl. SCHMALENBACH, E. und BAUER: Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 73; ferner TOMFOHRDE, K.: Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Düsseldorf 1959, S. 87.

2) RStBl 1936, S. 806, hier S. 807, Urt. I A 2/36 vom 10.6.1936.

3) BStBl 1953 III, S. 224, hier S. 224, Urt. I D 2/53 S vom 5.5.1953.

4) BStBl 1963 III, S. 85, hier S. 86, Urt. I 253/60 U vom 25.9.1962.

Instandhaltung von Räumen als anstelle höherer zukünftiger Pachtzahlungen übernommen und damit zukünftige Jahre betreffend angesehen wurden, und vom 26.2.1957¹⁾, der die Aktivierung eines "verunglückten" Zuschusses nach § 7c EStG betraf. Dieses letztgenannte Urteil zeigt auch gut das enge Zusammenwirken zwischen Betriebswirtschaftslehre und wirtschaftlicher Betrachtungsweise:

"Der Arbeitgeber kann aber nach dynamischer Bilanzbetrachtung eine solche Betriebsausgabe als Aufwand im Jahr der Ausgabe nur insoweit verrechnen, als bei wirtschaftlicher Betrachtung der Aufwand nicht auch späteren Wirtschaftsjahren zugute kommt und deshalb auf die Wirtschaftsjahre, denen er zugute kommt, verteilt werden muß."²⁾

Das BFH-Urteil vom 14.1.1960 stellt die Bedeutung der dynamischen Bilanz für das Bilanzsteuerrecht besonders heraus:³⁾

"Nach dynamischer Bilanzauffassung ist die zeitraumrichtige Gewinnermittlung, die auch als Problem der richtigen Periodenabgrenzung bezeichnet wird, eine der tragenden Grundsätze des Bilanzrechts."

Dieser Grundgedanke der Aktivierung aus betriebswirtschaftlicher Sicht findet auch in dem Urteil über Zuschüsse eines Elektrizitätsunternehmens vom 13.8.1957⁴⁾ seinen Niederschlag. In diesem Urteil stellt der BFH jedoch noch auf ein weiteres Kriterium maßgeblich ab, nämlich auf die Erkennbarkeit der zukünftigen Auswirkungen der getätigten Aufwendungen, und er stellt weiter fest, daß die sich aus der dynamischen Bilanzbetrachtung ergebenden Grundsätze der Aktivierung von Aufwendungen "unter dem Gesichtspunkt der richtigen Periodenabgrenzung nicht überspannt werden"⁵⁾ dürfen.

1) BStBl 1957 III, S. 160, Urt. I 196/56 U vom 26.2.1957.

2) Ebenda, S. 161.

3) BStBl 1960 III, S. 137, hier S. 138, Urt. IV 108/58 vom 14.1.1960.

4) BStBl 1957 III, S. 350, Urt. I 46/57 U vom 13.8.1957.

5) Ebenda, S. 351.

Aus all dem Gesagten folgt, daß die Rechtsprechung eine Mischung aus beiden Systemansätzen praktiziert, also eine dualistische Anschauung¹⁾ vertritt. Danach werden für eine Bilanzierung in der Steuerbilanz im wesentlichen die Voraussetzungen gegeben sein müssen, wie sie bereits der RFH im Urteil vom 4.1.1939²⁾ formuliert hat:

"Für die Aktivierung in der Bilanz kommen grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter in Frage, die nach allgemeiner Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind und einen wesentlichen über die Dauer des einzelnen Wirtschaftsjahres hinausgehenden Wert für das Unternehmen besitzen."

Die dargestellte Situation bestätigt für das Verhältnis wirtschaftliche Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre zunächst die Aussage, daß die Betriebswirtschaftslehre grundsätzlich in der Lage ist, einen Beitrag zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu liefern. Beide Bilanztheorien sind in ihrer geschlossenen Systematik Ergebnisse der Betriebswirtschaftslehre. Der betriebswirtschaftliche Beitrag ist hier darin zu sehen, daß die Betriebswirtschaftslehre Theorien zur Verfügung stellt, die zwar nicht gezielt auf die steuerrechtlichen Probleme entwickelt wurden, sondern aus betriebswirtschaftlichem Interesse entstanden sind, die aber durch ihre Anwendung auf steuerrechtliche Fragen zu einem Beitrag der Betriebswirtschaftslehre werden. Dieser Beitrag wird in erster Linie zur Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts des Gesetzes geleistet, und zwar insofern, als er dazu dient, die gesetzlichen Vorschriften zu konkretisieren. Es tritt aber hier ein grundsätzliches Problem auf, nämlich die Handhabung einer Situation, die dadurch ge-

1) Vgl. LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 235 f.; D. von der HEYDEN und W. KÖRNER: Bilanzsteuerrecht in der Praxis, Herne/Berlin 1965, S. 70; siehe ferner die Rechtsprechungshinweise bei HERMANN-HEUER: Kommentar, a.a.O., § 4 EStG, Anm. 16 1; Seicht hat darauf hingewiesen, daß dieser Dualismus keineswegs als unwissenschaftlich abqualifiziert werden kann, SEICHT, G.: Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien, Berlin 1970, S. 319 ff.

2) BStBl 1939, S. 297, hier S. 299, Urt. VI 719/38 vom 4.1.1939, so auch GNAM, A.: Handbuch des Bilanzsteuerrechts, 12. Erg.Liefg. 1973, Nr. 8, Anm. 5, a.a.O.

kennzeichnet ist, daß von betriebswirtschaftlicher Seite mehrere Theorien zur Verfügung gestellt werden.

Damit ist die Frage nach Anwendungs- und Auswahlkriterien gestellt, d.h. es sind Kriterien gesucht, die bestimmen, wann betriebswirtschaftliche Aussagen im Rahmen der rechtlichen Problematik und vor allem welche betriebswirtschaftlichen Aussagen anzuwenden sind, wenn unterschiedliche betriebswirtschaftliche Meinungen und Theorien existieren.

Das Gesetz selbst muß das entscheidende Kriterium sein, das Anwendung und Auswahl betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse steuert. Beiträge der Betriebswirtschaftslehre zu einzelnen Fragen können nur dort den wirtschaftlichen Gehalt des Gesetzes bestimmen und konkretisieren, wo sie dem Zweck und Willen des Gesetzes gemäß sind.¹⁾ Dabei ist nicht nur der Zweck des Gesamtgesetzes beachtlich, sondern alle Rechtsvorschriften, die durch die Hinzuziehung betriebswirtschaftlicher Aussagen berührt werden. Der im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ermittelte wirtschaftliche Gehalt muß sich ohne Widerspruch in das Gesamtgesetz einfügen.

Für die Frage der Auswahl und Anwendung betriebswirtschaftlicher Bilanztheorien im Steuerrecht finden sich keine eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen. Es muß daher auf die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zurückgegriffen werden. § 4 Abs. 1 EStG stellt fest, daß der Gewinn durch Bilanzvermögensvergleich zu ermitteln sei. Daraus könnte der Schluß gezogen werden, daß die Steuerbilanz vom Grundsatz her statisch sei.²⁾ § 4 Abs. 1 EStG würde damit als Kriterium für die statische Theorie der Betriebswirtschaftslehre sprechen. Als weiteres Kriterium kann der Hinweis in § 5 Abs. 1 EStG auf die handelsrechtlichen GoB angesehen werden. Diese Formulierung bein-

1) Fürst weist auf die vielfach andere Interessenlage des Gesetzgebers hin, die neben betriebswirtschaftlichen Zwecksetzungen eine Reihe anderer Zwecke verfolgt, FÜRST, R.: Die Steuern als Objekt betriebswirtschaftlicher Forschung, in: Von der Auslegung, a.a.O., S. 87-110, hier S. 94.

2) Vgl. BLÜMICH-FALK: EStG, Bd. 1, S. 540; 10. Aufl., München 1971.

haltet den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Wenn dieser Grundsatz die Steuerbilanz zu einer durch steuerrechtliche Einzelvorschriften modifizierten Handelsbilanz macht, wäre die bilanztheoretische Konzeption der Steuerbilanz im wesentlichen dieselbe wie die der Handelsbilanz. Da aber nach §§ 38, 39 und 40 HGB in der Handelsbilanz in erster Linie Vermögensgegenstände anzusetzen und zu bewerten sind, würde sich von daher die Steuerbilanz ebenfalls als statische Bilanz erweisen.¹⁾

Der Hinweis auf die GoB wird, bezogen auf die Bilanzlehren, meist auch so verstanden, daß betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen nur dann angewandt werden können, wenn sie den GoB entsprechen.²⁾ Dies ist aber nicht durchgehend der Fall. Der Grundsatz einer periodengerechten Aufwands- und Ertragsrechnung der dynamischen Theorie entspricht nur insoweit den GoB, als er nicht dem Vorsichtsprinzip zuwider läuft.

Vogel und Friedrich³⁾ sehen z.B. in der im bereits erwähnten Gutachten vom 5.5.1953 nach dynamischer Auffassung geforderten Aktivierung eines Baukostenzuschusses einen Verstoß gegen die GoB, da der Geber keinerlei vertragliche Rechte aus dem Zuschuß hatte, und somit nicht feststeht, ob ein Erwerber des Unternehmens dafür etwas bezahlen würde. Handelsbilanz und GoB gehen im wesentlichen von einer Aufstellung des Vermögens aus, weshalb sie

1) Demgegenüber sieht Kobs die Handelsbilanz als dynamische Bilanz, KOBs, E.: Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Herne/Berlin 1968, 2. Aufl., S. 25.

2) Vgl. MUTZE, O.: Ist die Weiterbildung der dynamischen Bilanzlehre durch die Steuerbehörden berechtigt?, StBp 1962, S. 38-42; ferner HERMANN-HEUER, Kommentar, a.a.O., § 4 Anm. 16 o; ANDERSON v.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, Heidelberg 1965, Heft 3 der Schriftenreihe: StR und Steuerpolitik, insb. S. 40 f., 57, 79.

3) Vgl. VOGEL, H.: Zum Verhältnis Handelsrecht - Steuerrecht, StKRep 1963, München-Berlin 1963, S. 117-139, hier S. 122; FRIEDRICH, W.: Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot?, BB 1958, S. 921-924, hier S. 923.

ebenfalls als im Grundsatz statisch angesehen werden könnten.

Die Relativität dieser Überlegung zeigt sich aber bei Littmann¹⁾, der ausführt:

"Wird die dynamische Bilanzauffassung als maßgebliche Gewinnermittlungsmethode auch im Steuerrecht anerkannt, so richtet sich der Inhalt des Begriffs 'Betriebsvermögen' iSd § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 nach dieser Auffassung, d.h. aber, er umfaßt grundsätzlich außer den Wirtschaftsgütern iSd § 6 auch Verrechnungsposten, die einer zeitraumrichtigen Aufwandsverteilung dienen."

Da die wirtschaftliche Betrachtungsweise den wirtschaftlichen Gehalt des Gesetzes entsprechend dem Gesetzeszweck ermitteln will, darf der Zweck der Steuerbilanz und der Ertragsbesteuerung nicht unbeachtet bleiben. Der Steuerbilanz liegt das Ziel zugrunde, den Gewinn der Abrechnungsperiode möglichst richtig festzustellen²⁾, um das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit der Periode der Besteuerung zu unterwerfen und Verlagerungen desselben zu vermeiden. Dieser Zweck periodengerechter Gewinnermittlung liegt aber gerade auch der dynamischen Bilanz zugrunde. Das heißt aus dem Aspekt des Gesetzeszwecks heraus wäre die Frage der Aktivierung mit der dynamischen Bilanzlehre der Betriebswirtschaftslehre zu beantworten.

Aber selbst der Zweck der Steuerbilanz wird innerhalb der Diskussion um die Bilanztheorien verschieden gewichtet, so etwa Anderson:³⁾

"Da sie (die Steuerbilanz: Anm.d.Verf.) auf der Grundlage der Handelsbilanz aufgebaut ist, ist sie - unbeschadet ihres steuerlichen Zwecks die Gewinne auszuweisen - ihrem Wesen nach eine Vermögensbilanz."

Die dargestellte Situation zeigt sehr deutlich, daß es nicht möglich ist, in zwingender Weise aus dem Gesetz heraus eine Theorie für verbindlich zu erklären. Demzufolge hat die Rechtsprechung versucht, mit ihrer dualisti-

1) LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 235.

2) Vgl. BÜHLER-SCHERPF: Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 160.

3) ANDERSON, V.: Grundsätze, a.a.O., S. 35.

schen Handhabung einen im Rahmen des Gesetzes möglichen und für steuerliche Zwecke brauchbaren Weg aufzuzeigen. Damit bleibt aber aufgrund der unterschiedlichen Ausgangspunkte der beiden Theorien die Diskussion, welche Bilanztheorie der Steuerbilanz zugrunde zu legen ist, weiterhin erhalten.¹⁾

Eine Lösung des Problems muß in erster Linie im Rahmen der steuerrechtlichen Diskussion gesucht werden, denn die Betriebswirtschaftslehre hat erkannt, daß es eine einzige "richtige" Bilanz nicht geben kann.²⁾ Da mit einer Bilanz die verschiedensten Zwecksetzungen verbunden werden können³⁾, erscheint es nicht möglich, eine einzige richtige Bilanz zu ermitteln. Dar- aus muß aber gefolgert werden, daß der steuerlichen Bilanzierung erst dann ein in sich geschlossenes System zugrunde gelegt werden kann, wenn die Zwecksetzung der Steuerbilanz unumstritten ist.

1) Vgl. HERMANN-HEUER: Kommentar, a.a.O., EStG § 4 Anm. 16 h und 16 o, die grundsätzlich die statische Bilanz als vorherrschend sehen; ähnlich auch FLUME, W.: Rückstellungen in der Bilanz - eine Buchbesprechung, DB 1961, S. 211, derselbe: Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1958, S. 1045-1954, insb. S. 1050 ff.; keinen Raum für Dynamik im EStR sieht LE COUTRE, W.: Dynamische Bilanz und Steuerbilanz, in: Handelsbetrieb und Marktforschung, FS f. Ruberg C., Wiesbaden 1962, S. 149-169; kritisch zur dynamischen Bilanz auch GÖTZE, H.: Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik, WP 1961, S. 601-607, insbes. S. 601 f., der die Hinzuziehung der dynamischen Bilanz gerade aus der gedanklichen Zusammenführung von wirtschaftlicher Betrachtungsweise und BWL entsprungen sieht. Für dynamische Bilanz als Grundlage der Steuerbilanz: KÖRNER, W.: Vereinheitlichung des Bilanzsteuerrechts mit Hilfe der dynamischen Bilanzauffassung, BB 1964, S. 798-803; TOMFOHRDE, U.: Die dynamische Bilanzauffassung, a.a.O.; HOFFMANN: Die dynamische Bilanz im Steuerrecht, StBJB 1954/55, S. 19-43, insb. S. 20 ff.; am Rande der Meinungen steht PAULICK, H.: Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, I. Teil, in: FR 1968, S. 449-456, insb. S. 451, der Handelsbilanz und Steuerbilanz für theorieneutral hält.

2) Vgl. STÜTZEL, W.: Bemerkungen zur Bilanztheorie, Wiesbaden 1967, S. 14 f.

3) Ebenda, S. 16 ff.; ferner HEINEN, E.: Handelsbilanzen, a.a.O., S. 29 ff.

32. Der Ansatz der Herstellungskosten

Die Herstellungskosten sind, wie aus § 6 EStG hervorgeht, einer der Hauptwerte im Rahmen des Ansatzes des betrieblichen Vermögens. Sie kommen bei allen Wirtschaftsgütern zur Anwendung, die im Betrieb selbst erstellt worden sind, vor allem bei Halb- und Fertigfabrikaten. Genauso wie bei der Frage der Aktivierung fehlt auch bei den Herstellungskosten eine definitive gesetzliche Regelung dieses Wirtschaftsbegriffes. Damit ist auch hier im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der diesbezügliche Gehalt des Gesetzes zu ermitteln bzw. die vom Gesetz gestellten Rahmenbedingungen sind auszufüllen.

Auf betriebswirtschaftlicher Seite stehen sich zu dieser Frage zwei Aussagensysteme konträr gegenüber, nämlich zum einen die Vollkostenrechnung und zum anderen die Teilkostenrechnung. Auch die Diskussion dieser Kostenrechnungssysteme ist nicht speziell steuerrechtlich orientiert, sondern dreht sich auf betriebswirtschaftlicher Seite vor allem um den Aussagewert und damit um den Wert der Kostenrechnung als Führungsinstrument allgemein. Da aber die Bewertung selbsterstellter Wirtschaftsgüter ebenfalls auf den Gedanken der Kostenrechnung aufbaut, wirkt sich die betriebswirtschaftliche Diskussion auch auf den Ansatz der Herstellungskosten aus.

Die Vollkostenrechnung stellt ein Rechnungssystem dar, das grundsätzlich alle Kosten den Kostenträgern, also den selbsterstellten Wirtschaftsgütern zurechnen will, sei es direkt oder indirekt mittels Zuschlagssätzen.¹⁾ Demgegenüber will die Teilkostenrechnung nur die Kosten dem Wirtschaftsgut zurechnen, die durch dieses Wirtschaftsgut verursacht wurden.²⁾ Verursacht

1) Vgl. MELLEROWICZ, K.: Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, 5. Aufl., Freiburg 1972, S. 16 ff.

2) Teilkostenrechnung im Sinne der Grenzkostenrechnung oder des Direct Costing; vgl. dazu SCHÖNFELD, H.M.: Kostenrechnung, 4. Aufl., Stuttgart 1968, S. 137, Sammlung Poeschel Bd. 10; BIERGANS, E.: Grenzkostenrechnung, Nürnberg 1968, insb. S. 34 ff.; MELLEROWICZ, K.:

sind nach dieser Anschauung im wesentlichen nur die beschäftigungsabhängigen, die sogenannten variablen Kosten. Es ist offenbar, daß sich in der Bilanz sehr unterschiedliche Werte ergeben, je nachdem, ob ein Wirtschaftsgut nur mit den variablen Kosten oder auch mit zumindest einem Teil der beschäftigungsunabhängigen, den sogenannten fixen Kosten, angesetzt wird.

Die steuerrechtliche Seite folgt für den Ansatz der Herstellungskosten in der Steuerbilanz im wesentlichen dem Vollkostenprinzip. Bereits der RFH hat in seinem Gutachten vom 4.2.1939¹⁾ festgestellt, daß die Fertigungsgemeinkosten²⁾ in den Herstellungskosten zu aktivieren sind. Diese Kosten bestehen aber zum großen Teil aus fixen Kosten. So hat der BFH im Gutachten vom 26.1.1960³⁾ u.a. Steuern⁴⁾, soweit sie zum Fertigungsbereich zu rechnen sind, Kosten der Werkstattverwaltung, des Lohnbüros oder Abschreibungen auf Fertigungsanlagen zu den Fertigungsgemeinkosten gerechnet. Die Entscheidung der Rechtsprechung gegen das System der Teilkostenrechnung und für die Einbeziehung von fixen Kostenarten hat leider keine exakte Begründung erfahren. Die Situation als solche ist im wesentlichen der bei den Bilanztheorien gleich.

Das Problem, daß unterschiedliche betriebswirtschaftliche Lehrmeinungen im Rahmen der Rechtsanwendung zur Verfügung stehen, ist somit auch beim Ansatz der Herstellungskosten gegeben. An Auswahl- und Anwendungskriterien stehen hier im wesentlichen dieselben zur Verfügung wie bei den Bilanztheo-

Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O.: MOEWS, D.: Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren, Berlin 1969; LAYER, M.: Möglichkeiten und Grenzen der Anwendbarkeit der Deckungsbeitragsrechnung im Rechnungswesen der Unternehmung, Berlin 1967, insb. S. 28 ff.

- 1) RStBl 1939, S. 321, Gutachten Gr. D. 7/38 vom 4.2.1939.
- 2) Zum Begriff der Fertigungsgemeinkosten vgl. ADLER-DÜRING-SCHMALTZ: Rechtslegung und Prüfung der AG, Bd. 1, Rechnungslegung, 4. Aufl., 1968, § 155 Tz 45.
- 3) BStBl 1960 III, S. 191, hier S. 193, Gutachten ID 1/58 S vom 26.1.1960.
- 4) Hier kommt nur die GewSt in Frage, vgl. dazu die unterschiedl. Entscheidungen EFG 1956, S. 396, Urt. des FG Karlsruhe II 113/56 vom 20.7.1956 und BStBl 1958 III, S. 392, Urt. I 70/57 U vom 5.8.1958.

rien, nämlich der Zweck des Gesetzes und die handelsrechtlichen Vorschriften, vor allem die GoB.

Geht man vom Zweck der Steuerbilanz als der Ermittlung des periodengerechten Gewinns¹⁾ aus, so würde die Aktivierung von fixen Kostenteilen eine Neutralisierung von Aufwendungen ergeben, bei denen noch nicht feststeht, inwieweit sie durch Erlöse gedeckt sind. Der Nichtansatz der Fertigungsgemeinkosten hingegen würde zu einer im Jahr der Herstellung ungerechtfertigten Belastung des Gewinns führen.

Nun hat aber das Prinzip der Periodenabgrenzung in seiner strengen Fassung nicht Eingang in das Steuerrecht gefunden, wie gerade die Diskussion um die Bilanztheorien gezeigt hat. So wendet sich denn auch Van der Velde²⁾ gegen eine Überspitzung dieses Prinzips beim Ansatz der Herstellungskosten, und zwar nicht zuletzt deshalb, weil eine genaue Aufteilung der Gemeinkosten ohnehin nicht durchführbar ist, und der Gesetzgeber selbst durch die Einräumung bestimmter Wahlrechte in § 6 EStG das Prinzip der Periodenabgrenzung und Abschnittsbesteuerung hintenan gestellt hat.

Wendet man sich dafür den handelsrechtlichen Vorschriften zu, so ist vor allem § 153 Abs. 2 AktG heranzuziehen, der davon spricht, daß angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden "dürfen". Es ist aber zumindest in der Literatur bereits umstritten, inwieweit dieses handelsrechtliche Wahlrecht auch für die Steuerbilanz gilt³⁾, da die Bewertungs-

1) Das Argument der periodengerechten Erfolgsermittlung findet sich z.B. bei FRANK, D.: Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen "Herstellungskosten" aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, S. 177-181, hier S. 180 f.; ferner bei RUTH, R. und SCHMALTZ, K.: Die neue Bilanz der Aktiengesellschaft in rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Beleuchtung, Berlin 1932, S. 32 ff.; SCHMALENBACH-BAUER: Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 152 f. stellen die Vergleichbarkeit in den Vordergrund.

2) Vgl. VAN DER VELDE: Herstellungskosten in neuester Sicht, DB 1969, S. 1213-1221, hier S. 1220.

3) LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 660 f. sieht kein Wahlrecht gegeben; genauso GRUND, W.: Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfra-

vorschriften des § 6 EStG den handelsrechtlichen Vorschriften vorgehen. Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ schließen auch grundsätzlich nicht aus, daß, nicht zuletzt aus betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen heraus, eine Auslegung gegen den Wortlaut möglich wäre, also ein "darf nicht" Geltung erlangen könnte.

Neben diesen Überlegungen könnten auch die GoB wieder als Kriterium herangezogen werden. So kommt Albach, der sich besonders für eine Anwendung der Teilkostenrechnung einsetzt, ausgehend vom Realisationsprinzip, das den Ausweis zukünftiger Gewinne unter anderem auch aus Halb- und Fertigfabrikaten verbietet, zu folgendem Ergebnis:²⁾

"Der Stückgewinn ist die Differenz zwischen den Verkaufserlösen und den zur Herstellung der Produkte erforderlichen Kosten. Erforderlich sind diejenigen Kosten, die durch die Produktion dieser Erzeugnisse verursacht sind. Durch die Produktion der im Produktionsprozeß befindlichen Halbfabrikate und der auf Lager genommenen Fertigfabrikate sind nur die variablen Kosten, und zwar die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten verursacht."

Da aber auch die Vertreter eines Ansatzes unter Einbeziehung der gesamten Fertigungsgemeinkosten nicht gegen das Realisationsprinzip zu verstoßen glauben³⁾, zeigen die Überlegungen Albachs sehr deutlich, daß auch die GoB nicht die Entscheidung herbeizuführen vermögen.

gen, StBJB 1966/67, S. 19-76, hier S. 41; anderer Ansicht sind SAAGE, G.: Die Bedeutung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung, DB 1968, S. 407-412, hier S. 409 f.; VAN DER VELDE, K.: Herstellungskosten in neuester Sicht, a.a.O., hier S. 1219 ff.; BÜHLER-SCHERPF, Bilanz und Steuer, a.a.O., S. 505.

- 1) Vgl. ADLER-DÜRING-SCHMALTZ: Rechnungslegung, a.a.O., § 155 Tz 66, S. 492; ähnlich RIEBEL, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfHf 1959, S. 213-238, hier S. 237.
- 2) ALBACH, H.: Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 1966, S. 377-382, hier S. 380.
- 3) Vgl. JACOBI, B.: Die Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, FR 1970, S. 204-210, insb. S. 206; ferner BÖRNSTEIN, U.: Die Fertigungskosten als Teil der Herstellungskosten, DB 1959, S. 353-356, insb. S. 353.

Albach meint:¹⁾

"Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung umfassen ... keine Regeln über die anzuwendenden Kalkulationsmethoden. Was das 'richtige Bild von den Gestehungskosten' ist, muß folglich aus der betriebswirtschaftlich begründeten Bewertungssystematik des Aktiengesetzes 1965 abgeleitet werden."

Die Entscheidung über den Ansatz der Herstellungskosten hängt dann weitgehend von der Gültigkeit des Kostenverursachungsprinzips ab. Damit verlagert sich die Frage deutlich aus dem rechtlichen Bereich heraus in den betriebswirtschaftlichen.²⁾ Das Kostenverursachungsprinzip, vor allem in der engen begrifflichen Fassung wie es Albach sieht, ist aber in der betriebswirtschaftlichen Diskussion umstritten. Für einen Ansatz lediglich der variablen Kosten sind auch Hörstmann und Kruse.³⁾ Hörstmann sieht das Grenzkostendenken als herrschende Ansicht der heutigen Betriebswirtschaftslehre und auch der heutigen Wirtschaft an.⁴⁾ Das Kostenverursachungsprinzip in seiner engen Fassung will aber bereits Kosiol⁵⁾ durch ein Kosteneinwirkungsprinzip ersetzt sehen. Er sieht die Frage gestellt, "welcher Güterverbrauch als causa efficiens (Wirkursache) im Produktionsprozeß auf die Leistung einwirkt,

1) ALBACH, H.: Bewertungsprobleme, a.a.O., S. 380.

2) DÖLLERER weist darauf hin, daß der Gesetzgeber "sich offenbar in der Frage, in welchem Umfang Gemeinkosten Teil der Herstellungskosten sind, nicht festlegen" und dies der Wissenschaft und der Rechtsprechung überlassen wollte. DÖLLERER, G.: Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, S. 1405-1409, hier S. 1407.

3) Vgl. HÖRSTMANN, F.: Der Herstellungskostenbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerrechtlichen Beurteilung, StBJB 1968/69, S. 395-428; KRUSE, H.: Die Bilanzierung von Halb- und Fertigfabrikaten nach der Methode des Direct Costing, Wiesbaden 1967.

4) Vgl. HÖRSTMANN: Der Herstellungskostenbegriff, a.a.O., S. 414 ff.

5) Vgl. KOSIOL, E.: Kostenrechnung, Wiesbaden 1964, S. 29 f.; abgelehnt wird das Kostenverursachungsprinzip auch von RIEBEL, P.: Die Fragwürdigkeit des Verursachungsprinzips im Rechnungswesen, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, FS f. G. Krüger, Hrsg. M. Layer und H. Strebel, Berlin 1969, S. 49-64.

so daß diese ohne ihn nicht zustande kommt".¹⁾ Döllerer²⁾ sieht an Stelle des Verursachungsprinzips ein Finalprinzip.

"Der Kaufmann schafft die Maschinen an, um mit ihnen Güter herzustellen. Darin zeigt sich der finale Zusammenhang zwischen den Anschaffungskosten der Maschinen und den künftig mit Hilfe dieser Maschinen herzustellenden Gütern."

Er tritt deshalb für eine Einbeziehung fixer Kostenbestandteile in die Herstellungskosten ein.

Leffson³⁾ lehnt einen Ansatz im Sinne des Direct Costing ab, weil die Auflösung der Kosten in fixe und variable Teile problematisch ist, also das Kostenverursachungsprinzip nicht exakt praktiziert werden kann. Biergans⁴⁾ stellt im Zusammenhang mit internen Erfolgsberichten zur Diskussion um das Kostenverursachungsprinzip richtig fest:

"Im Endeffekt bleibt die Entscheidung, ob man ... beschäftigungsunabhängige Kosten in die Bewertung einbezieht oder nicht, also eine Sache von Temperament und Glauben."

Aus dem Gesagten folgt, daß die betriebswirtschaftlichen Meinungen zur Frage der Aktivierung von Teilen der Fixkosten auseinandergehen. Die Perspektive weitet sich noch mehr, wenn man bedenkt, daß sich je nachdem, wie weit man die Kostenverursachung faßt, welches Zurechnungsprinzip von Kosten und Leistung also zugrunde gelegt wird, sich auch unterschiedliche Auswirkungen auf die in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenarten und Kostenstellen ergeben. Die gegenwärtige steuerrechtliche Lösung einer Vollkosten-

-
- 1) KOSIOL, E.: Kostenrechnung, a.a.O., S. 29; die Begriffswahl ist allerdings unglücklich; vgl. dazu VORMBAUM, H.: Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, Stuttgart 1966, Sammlung Poeschel Bd. 44, S. 13 ff.
 - 2) DÖLLERER, G.: Anschaffungskosten, a.a.O., S. 1408; ähnlich FRANK, D.: Zur Ableitung, a.a.O., S. 180.
 - 3) Vgl. LEFFSON, U.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970, S. 171.
 - 4) BIERGANS, E.: Grenzkostenrechnung, a.a.O., S. 104.

rechnung mit Einbeziehung lediglich der fixen Kosten des Fertigungsbereiches deutet auf eine mittlere Position zwischen strengem Kostenverursachungsprinzip und einer weiten Fassung der Zurechnung von Kosten und Leistungen hin.

Herzig¹⁾ hat gezeigt, daß sich bei mehreren zugrundegelegten Zurechnungsprinzipien und unter Berücksichtigung von verschiedenen grundsätzlich möglichen Kostenbegriffen betriebswirtschaftlich eine ganze Reihe von Herstellungskostenbegriffen aufstellen lassen. Daraus ergeben sich nach seiner Meinung zwei Konsequenzen:²⁾

"a.) Knüpft der Gesetzgeber Besteuerungsfolgen an einen betriebswirtschaftlich nicht exakt abgrenzbaren Begriff, so räumt er dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, aus der Menge der zulässigen Begriffe den seinen Zielsetzungen adäquaten auszuwählen.

b.) Will der Gesetzgeber dieses Wahlrecht des Steuerpflichtigen einschränken, so erscheint es notwendig, im Gesetz Konventionen zu verankern, die einen betriebswirtschaftlich zulässigen Herstellungskostenbegriff als allgemeingültig erklären. Abschnitt 33 der Einkommensteuer-Richtlinien kann als Ansatz in dieser Richtung gewertet werden."

Mit dem Ansatz der Herstellungskosten zeigt sich für die Rechtsprechung das gleiche Dilemma wie bei den Bilanztheorien. Der Einbeziehung wirtschaftlicher Überlegungen in die Besteuerung stehen die Meinungsverschiedenheiten auf betriebswirtschaftlicher Seite gegenüber. Die Rechtsprechung sucht in dieser Situation vielfach den Ausweg in einer Kompromißlösung.

Es wäre aber auch denkbar, daß dort, wo das Gesetz selbst keine eindeutige Regelung aufzeigt und eine solche auch nicht durch die Heranziehung der

1) Vgl. HERZIG, N.: Zum Begriff der Herstellungskosten, BB 1970, S. 116-120; ähnlich sieht ein Arbeitskreis des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Verbandes der Chemischen Industrie in der steuerrechtlichen Regelung "die pragmatische Lösung eines theoretischen Streites", KREMER, BOUKES u.a.: Zur Bewertung der Vorräte bei der Einheitsbewertung, WP 1965, S. 65-74, hier S. 66.

2) HERZIG, N.: Zum Begriff, a.a.O., S. 120.

Betriebswirtschaftslehre im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bewirkt werden kann, dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht bezüglich des Rechnungssystems zugestanden wird. Neth weist auf einen weiteren, nicht zu unterschätzenden Vorteil einer derartigen Handhabung hin:¹⁾

"Würde das Steuerrecht eine Freiheit in der Wahl der Berechnungsmethode zugestehen, so könnte die Ableitung der Herstellungskosten aus der im Betrieb vorliegenden Kalkulation in vielen Fällen erleichtert, eine umfangreiche Doppelbewertung u.U. vermieden werden."

Eine weitere Frage im Zusammenhang mit den Herstellungskosten ist die Frage der Aktivierung von Gemeinkosten im Falle der Unterbeschäftigung. Hier ergibt sich das Problem, daß durch die nicht volle Nutzung der betrieblichen Kapazitäten Leerkosten²⁾ entstehen, die bei gleichbleibender Gemeinkostenzurechnung zu höheren Herstellungskosten führen. Der RFH hat im Bescheid vom 21.11.1939³⁾ folgendes festgestellt:

"Wird ein Betrieb infolge teilweiser Stilllegung oder mangelnder Aufträge nicht voll ausgenutzt, so sind die dadurch verursachten Kosten bei Berechnung der anteiligen Herstellungsgemeinkosten auszuscheiden."

Dem haben sich auch das RFH-Urteil vom 4.6.1940⁴⁾ und die EStR (Abschn. 33 Abs. 7) angeschlossen.

Das Urteil des FG Hannover vom 7.12.1962⁵⁾ will die Unterbeschäftigungskosten nur insoweit außer acht lassen, als sie nicht durch den voraussichtli-

1) NETH, M.: Die Berechnung der Herstellungskosten als bilanzpolitisches Mittel, Düsseldorf 1971, S. 82.

2) Unter Leerkosten versteht Gutenberg den Teil der fixen Kosten, der der nicht genutzten Kapazität einer Anlage entspricht, GUTENBERG, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, Die Produktion, 14. Aufl., Berlin u.a. 1968, S. 336.

3) RStBl 1940, S. 683, hier S. 684; RFH Besch. u. Ur. I 67/39, Besch. vom 21.11.1939 Ur. vom 5.3.1940.

4) RStBl 1940, S. 1067, hier S. 1069 f., Ur. III 74/39 vom 4.6.1940.

5) EFG 1963, S. 348, insb. S. 349, Ur. FG Hannover VI Kö 64/62 vom 7.12.1962.

chen Verkaufserlös gedeckt sind. Die Frage ist nach wie vor umstritten, auch wenn der BFH in seinem Urteil vom 15.2.1966¹⁾ die Aktivierung der tatsächlichen Kosten verlangt. Biergans²⁾ hat deutlich darauf hingewiesen, daß hier lediglich die Frage von Unterbeschäftigungskosten, die auf Saison- und Ernteschwankungen zurückzuführen sind, entschieden wurde. Der BFH lehnte die Einbeziehung der Leerkosten ab, weil die von den natürlichen Verhältnissen abhängigen Schwankungen der Kapazitätsausnutzung normal und bei Errichtung des Betriebes einkalkuliert werden.

Zu unterscheiden ist für die Frage der Unterbeschäftigungskosten vor allem zwischen Kosten für Anlagen, die gänzlich aus der betrieblichen Nutzung ausgeschieden sind, und solche, die zwar nicht voll genutzt sind, aber trotzdem noch im Produktionsprozeß stehen.

Die erste Frage wird einheitlich wie folgt beantwortet:

"Wenn ein Teilbetrieb stillliegt oder einzelne Produktionsgüter aus dem Herstellungsprozeß ausscheiden, ist eine Einbeziehung der Aufwendungen für diese Wirtschaftsgüter nicht gerechtfertigt."³⁾

Die zweite Frage ist demgegenüber nicht so klar entschieden. Adler-Düring-Schmaltz⁴⁾ sind in diesem Fall für einen Ansatz der Herstellungskosten auf Basis der tatsächlich angefallenen Kosten. Sie argumentieren, daß es unter Umständen wirtschaftlicher sein kann, eine größere Anlage einzusetzen und eine nicht volle Auslastung der Kapazität in Kauf zu nehmen, wodurch dann insoweit

1) BFH Urt. I 103/63 vom 15.2.1966 BStBl 1966 III, S. 468.

2) Vgl. BIERGANS, E.: Grenzkostenrechnung, a.a.O., S. 124.

3) BStBl 1966 III, S. 468, hier S. 470, a.a.O.; genauso MUTZE, O.: Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967, S. 169-174, insb. S. 173; ADLER-DÜRING-SCHMALTZ, Rechnungslegung, a.a.O., § 155 Tz 25, S. 476; HERMANN-HEUER: Komm., a.a.O., § 6 Anm. 50 h.

4) Vgl. ADLER-DÜRING-SCHMALTZ: Rechnungslegung, a.a.O., § 155 Tz 25 u. 26, S. 476 f.; ferner BIRKHOLZ, H.: Nochmals: Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 745 f.

auch Leerkosten betriebsnotwendige Kosten sein können. Van der Velde¹⁾ dagegen sieht die nicht genutzte Kapazität als zur Erzeugung nicht notwendig an, vielmehr habe sie "nur zur Entstehung höchst überflüssiger und unerwünschter Leerkosten geführt". Die betriebswirtschaftlich argumentierende Literatur scheint in erster Linie für eine Nichteinbeziehung der Leerkosten einzutreten.²⁾

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird man davon ausgehen müssen, daß das Gesetz ohne ausdrücklich andersgerichtete Anweisungen grundsätzlich Gleiches gleich behandelt wissen will. Daraus folgt, daß auch betriebswirtschaftlich mögliche Anpassungsvorgänge an Beschäftigungsschwankungen im Rahmen der Herstellungskosten mangels ausdrücklicher anderer Vorschriften gleich zu behandeln sind. In der Betriebswirtschaftslehre unterscheidet man vor allem zwischen quantitativer, intensitätsmäßiger und zeitlicher Anpassung.³⁾ Das Ausscheiden von Anlagen aus der betrieblichen Nutzung, wie oben erwähnt, stellt dabei einen Vorgang quantitativer Anpassung dar, während noch im Produktionsprozeß eingesetzte, aber nicht voll ausgelastete Anlagen den Fall intensitätsmäßiger Anpassung darstellen. Kuhn⁴⁾ hat

-
- 1) Vgl. VAN DER VELDE: Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, 3. Aufl., Stuttgart 1960, S. 107.
 - 2) Vgl. ERHARD, F.: Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, in: StBp 1966, S. 101-105; insb. S. 104 f.; DÖLLERER, G.: Anschaffungskosten, a.a.O., S. 1408 f.; SCHÖNNENBECK, H.: Die Abhängigkeit der aktivierungsfähigen Herstellungskosten von der Unternehmungslage, DB 1963, S. 1616-1619; METTE, W.: Die Herstellungskosten in der Steuerbilanz bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 1062-1063; LANGERMANN, R.: Zur Bewertung von Fertigerzeugnissen bei Unterbeschäftigung, in: DB 1964, S. 1787-1789, insb. S. 1789; SCHMALENBACH-BAUER: Dynam. Bilanz, a.a.O., wegen der Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnungen, S. 153; HEINEN, E.: Handelsbilanzen, a.a.O., S. 179.
 - 3) Diese Einteilung ergibt sich unter Zugrundelegung der Produktionsfunktion vom Typ B, vgl. GUTENBERG, E.: Die Produktion, a.a.O., S. 343 ff.; siehe ferner HEINEN, E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. I, 3. Aufl., Wiesbaden 1970, S. 406 ff.; KILGER: Produktions- und Kosten-theorie, Wiesbaden 1958, S. 94 ff.
 - 4) Vgl. KUHN, K.: Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, NBw 1967, S. 9-19.

in einer Stellungnahme zum Urteil vom 15.2.1966¹⁾ darauf hingewiesen, daß eine steuerrechtliche Forderung nach Aktivierung von Gemeinkosten im Falle unterbeschäftigter Anlagen, also einer intensitätsmäßigen Anpassung, eine ungleiche Behandlung grundsätzlich gleich möglicher Anpassungsvorgänge darstellen würde, wenn das Ausscheiden einer Anlage, also die quantitative Anpassung, zur Nichtaktivierung der damit verbundenen Aufwendungen führt.

Da das Urteil vom 15.2.1966 keine generelle Entscheidung über den Ansatz von Unterbeschäftigungskosten darstellt, erhalten die betriebswirtschaftlichen Aussagen von Kuhn einen vorbeugenden Charakter und stellen auf diese Weise einen Beitrag zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise dar, der in der Lage ist, zukünftige richterliche Entscheidungen zu unterstützen. Eine Zurückweisung der weitgehend einheitlichen Bedenken der Betriebswirtschaftslehre gegen eine Aktivierung von Unterbeschäftigungskosten und der damit verbundene Verstoß gegen die Gleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Vorgänge erschiene nur dann gerechtfertigt, wenn das Gesetz in eindeutiger Weise einen der Fachwissenschaft zuwider laufenden Willen kund getan hätte.

33. Die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung

Dem KVStG liegt der Gedanke zugrunde, die Zufuhr von Eigenkapital zu Kapitalgesellschaften der Besteuerung zu unterwerfen. Um zu vermeiden, daß Gesellschafter ihren Gesellschaften zum Zwecke der Umgehung der Kapitalverkehrsteuerpflicht das Kapital in Form von Darlehen anstelle von Eigenkapital zuführen, war in § 3 KVStG ein Ersatztatbestand wie folgt festgelegt:

"Der Gesellschaftsteuer unterliegt auch die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ... ersetzt."²⁾

1) BStBl 1966 III, S. 468, a.a.O.

2) KVStG in der Fassung vom 24.7.1959.

Da das Gesetz die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung nicht weiter definierte, mußte der wirtschaftliche Gehalt dieser Formulierung ermittelt werden, um die Vorschrift praktikabel zu machen. Das BVerfG hat im Urteil vom 10.10.1969¹⁾ klar ausgesprochen, daß dieser unbestimmte Rechtsbegriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedarf.

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise haben BVerfG und BFH mehrere Kriterien entwickelt, von denen sie behaupteten, sie entsprächen allgemeinen kaufmännischen Finanzierungsgrundsätzen, ohne allerdings dafür einen "Beleg"²⁾ zu liefern. Die Rechtsprechung ging dabei von dem Grundsatz aus, daß das Anlagevermögen in erster Linie durch Eigenkapital gedeckt sein müsse.³⁾ Ferner ersetze ein Kredit eine gebotene Kapitalzuführung dann, wenn es sich um die Finanzierung von Investitionen handle, der Kredit mittel- oder langfristig sei und die Gesellschaft den Investitionsbedarf aus eigenen Mitteln nicht decken könne.⁴⁾

Diese Ansichten der Rechtsprechung fanden aber in der betriebswirtschaftlichen Forschung und auch in der tatsächlichen Finanzierungspraxis keine Stütze. Gutenberg stellte klar fest:⁵⁾

"Die Finanzierungsentscheidungen sind zu betriebsindividuell und situationsbedingt, als daß sie sich auf eine derartige Formel bringen ließen."

-
- 1) BVerfGE 13, S. 153, hier S. 162, Urt. 2 BvL 1/59 vom 10.10.1969.
 - 2) Vgl. MESSMER, K.: Die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung, BB 1970, S. 1057-1066, hier S. 1060, Fußn. 50.
 - 3) BStBl 1967 III, S. 473, hier S. 474, Urt. II 68/62 vom 30.5.1967; BStBl 1962 III, S. 472, hier S. 474, Urt. II 156/57 vom 1.8.1962; BStBl 1962 III, S. 44, Urt. II 97/60 U vom 14.11.1962.
 - 4) BStBl 1962 III, S. 445, insb. S. 447, Urt. II 207/57 U vom 30.8.1962 HFR 1963, S. 142, Urt. II 72/59 vom 26.10.1962; BStBl 1953 III, S. 283, hier S. 284, Urt. II 7/53 U vom 3.9.1953; BStBl 1964 III, S. 334, insb. S. 335, Urt. II 246/60 U vom 22.4.1964.
 - 5) GUTENBERG, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, Köln 1959, S. 181.

Für die Finanzierungspraxis zeigen die Untersuchungen von R. v. Torklus¹⁾, daß bereits 1957 eine Eigenkapitalunterdeckung des Anlagevermögens in der deutschen Wirtschaft gegeben war, die sich noch weiter verstärkte.

Die Rechtsprechung erklärte aber sowohl die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre als auch die wirkliche Verkehrsübung für den wirtschaftlichen Gehalt des Gesetzesausdrucks für unbeachtlich. Der BFH kam zu dem Ergebnis, daß es nicht darauf ankomme, "wann betriebswirtschaftlich eine Kapitalzuführung geboten wäre", sondern darauf, "wann gesellschaftsteuerrechtlich ein Gesellschafterdarlehen eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt."²⁾

Man kann sich leider nicht des Eindrucks erwehren, daß der BFH hier der in der Sache wirtschaftlichen Problematik auszuweichen versuchte und das Problem voll in seinen eigenen fachlichen Bereich zurückverlagern wollte, wo es sachlich aber einfach nicht hingehört. Löhlein³⁾ meint, daß hier eine "nicht ganz unbedenkliche Verschiebung des Problems" gegeben sei.

Die Erkenntnisse des BFH erweisen sich bei genauer Prüfung als nicht haltbar. Gemäß dem BVerfG ist, in Übereinstimmung mit dem BFH, bei der Frage der Kapitalzuführung die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden. Wie die Überlegungen dieser Arbeit gezeigt haben, ist somit der wirtschaftliche Gehalt der im Gesetz gebrauchten Formulierung zu ermitteln und zu konkretisieren. Mit dem Begriff der Sachlage kann nur eine wirtschaftliche

1) Vgl. R. v. TORKLUS: Analyse der Kapitalausstattung der deutschen Unternehmen auf der Grundlage der Einheitswertstatistik, in: Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Beiträge zur Strukturforchung, Heft 8, Berlin 1969.

2) BStBl 1963 III, S. 213, hier S. 215, Urt. II 195/58 vom 24.1.1963; ebenso BStBl 1963 III, S. 382, hier S. 385, Urt. II 268/60 U vom 22.5.1963.

3) Vgl. LÖHLEIN, R.: Die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung, in: Zur Besteuerung der Unternehmung, FS f. P. Scherpf, Hrsg.: O. Hintner und H. Linhardt, Berlin 1968, S. 347-367, hier S. 352.

und nicht eine rechtliche Sachlage gemeint sein.¹⁾ Da das Gesetz keine weiteren Erläuterungen enthält, gibt es keine Argumente, die Ergebnisse der Betriebswirtschaftslehre für grundsätzlich irrelevant zu erklären. Dies gilt um so mehr, als der BFH selbst betriebswirtschaftlich argumentiert, wenn er von einem Finanzierungsgrundsatz ausgeht. Der BFH kann damit nicht die betriebswirtschaftliche Argumentation als solche ablehnen, sondern nur ihm entgegengesetzte Erkenntnisse. Der BFH berief sich dabei auf die wirtschaftlichen Gesichtspunkte, "wie sie sich aus dem Sinn und Zweck des KVStG ergeben"²⁾ und argumentierte dem folgend:

"Auch unter Berücksichtigung der heute noch anwendbaren Auslegungsgrundsätze des § 1 Abs. 2 StAnpG ist hiernach gesellschaftsteuerlich jedenfalls grundsätzlich die volle Deckung des Anlagevermögens durch Eigenkapital zu fordern..."³⁾

Hier liegt aber unexaktes wirtschaftliches Denken vor. Das KVStG will die Zuführung von Eigenkapital besteuern. Dieser Gedanke betrifft ausschließlich die Seite der Kapitalherkunft in der Bilanz. Damit ist nichts über die Kapitalverwendung und auch absolut nichts über das Verhältnis zwischen Kapitalherkunft und -verwendung aus dem Gesetz zu entnehmen.

Diese Überlegungen zeigen klar, daß der Begriff der durch die Sachlage gebotenen Kapitalzuführung nicht aus dem Gesetz heraus im Gegensatz zu Verkehrsübung und Betriebswirtschaftslehre zu konkretisieren war. Im Urteil vom 3.12.1969⁴⁾ hat der BFH dies dann ebenfalls erkannt. Ausgehend von einem finanziellen Mindeststrahmen stellte er für § 3 KVStG fest:⁵⁾

1) Kruse weist darauf hin, daß die Verkehrsteuern an wirtschaftlichen Vorgängen anknüpfen, KRUSE, H.W.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, a.a.O., S. 410.

2) BStBl 1963 III, S. 213, hier S. 215; a.a.O., Urt. vom 24.1.1963.

3) BStBl 1963 III, S. 213, hier S. 215, a.a.O.

4) BStBl 1970 II, S. 279, Urt. II 162/65 vom 3.12.1969.

5) Ebenda, S. 285.

"Dessen weiterer Rahmen kann kaum mehr in rein rechtlicher Abstraktion gefunden werden; er muß im wesentlichen durch die Betriebswissenschaft ausgefüllt werden und bedarf insoweit, im besonderen hinsichtlich der streitigen Fragen, des Beweises."

Der BFH hat in diesem Urteil den wirtschaftlichen Bedingungen in besonderem Maße Bedeutung zuerkannt.¹⁾

"Eine Kapitalzuführung ist im Sinne des § 3 Abs. 1 KVStG geboten, wenn sie nach objektiven Maßstäben auf Grund der am Stichtag (§ 3 Abs. 1 StAnpG) bestehenden Planungen der Gesellschaft unter Berücksichtigung des Anlage- und des Umlaufvermögens ..., der bisherigen Gewinne oder Verluste, der allgemeinen Wirtschaftslage und den Gegebenheiten der Branche ... voraussehbar erforderlich ist oder wird, um die Existenz der Gesellschaft oder deren Geschäftsvolumen zu erhalten. Das ist in erster Linie anhand eines Finanzierungsplans zu prüfen."

In diesem Urteil sieht Strodthoff²⁾ den Grund für die dann mit dem Änderungsgesetz vom 23.12.1971³⁾ erfolgte Aufhebung der Vorschrift, da das Urteil "in der Praxis sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten geführt" hat.

Mit der Aufhebung des § 3 KVStG ist ein Ergebnis erreicht, das die juristische Seite bei richtiger und verständiger Würdigung der betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse bereits viel früher hätte herbeiführen können und müssen. Die Rechtsprechung interpretierte die Aussagen der Betriebswirtschaftslehre im Urteil vom 24. 1. 1963⁴⁾ dahin, "daß bisher keine mit ausreichender Sicherheit zu praktizierenden Rechenregeln im Bereich der Unternehmenswirtschaft entwickelt worden sind ..."

1) BStBl 1970 II, S. 279, a.a.O.

2) Vgl. STRODTHOFF, B.: KVStG, Kommentar, WK-Reihe, Loseblattaussg., 1. Erg.Lfg., Frankfurt 1972, S. 28.

3) Gesetz zur Änderung des KVStG und anderer Gesetze vom 23.12.1971, BGBl 1971 I, S. 2134.

4) BStBl 1963 III, S. 213, a.a.O.; hier S. 215.

Die Betriebswirtschaftslehre hat aber im Gegensatz zu der von der Rechtsprechung vorgenommenen Betonung im wesentlichen allgemeingültige Regeln nicht nur "noch nicht" entwickelt gesehen, sondern vielmehr die Ansicht vertreten, daß es diese "überhaupt nicht" geben könne.¹⁾ Zu diesem Ergebnis kam letzten Endes auch das Gutachten von Lohmann²⁾, das von der Rechtsprechung so falsch interpretiert wurde. Die Betriebswirtschaftslehre hat die Finanzierung vielmehr immer in Abhängigkeit von betrieblichen, absatzmarktorientierten, finanzmarktorientierten und konjunkturellen Faktoren gesehen. Mit diesen Erkenntnissen hätte bereits das BVerfG den § 3 KVStG als unbrauchbar zurückweisen müssen.

Für das Verhältnis von Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht im allgemeinen und von Betriebswirtschaftslehre und wirtschaftlicher Betrachtungsweise im besonderen ergibt sich aus den Vorgängen um den § 3 KVStG deutlich, daß auf juristischer Seite eine ablehnende und überkritische Haltung gegenüber betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen besteht. Die Rechtsprechung begibt sich nur äußerst widerstrebend in Bereiche rein wirtschaftlicher und betriebswirtschaftlicher Argumentation. Gerade dort aber, wo das Gesetz keine definitiven Regelungen enthält und somit unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wirtschaftliche Gehalt des Gesetzes zu ermitteln und zu konkretisieren ist, bleibt notwendig immer weniger Raum für rein juristische Ableitungen und nur der betriebswirtschaftliche Weg offen.

Der Fall des § 3 KVStG kennzeichnet ferner eine Situation im Rahmen der

1) Vgl. GUTENBERG, E.: Untersuchungen, a.a.O., S. 181, ferner MAYER, L.: Grundriß der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1955, insb. S. 48; SELLEN, H.: Finanzierung und Finanzplanung, Wiesbaden 1952, S. 62, weist darauf hin, daß die Unternehmung nicht allein von sich aus das Verhältnis von Eigenkapital und Fremdkapital bestimmen kann, sondern dies auch vom Kapitalmarkt abhängig ist; SCHWANTAG, K.: Eigenkapital als Risikoträger, ZfH 1963, S. 217-231, hier S. 230; KOLBE, K.: Der Finanzbedarf, Düsseldorf 1959, insb. S. 105.

2) Vgl. LOHMANN, M.: Zur Problematik der goldenen Bilanzregel, WP 1959, S. 141-148.

wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in der die Betriebswirtschaftslehre kein Bild divergierender Theorien zeigt, sondern die Ablehnung allgemein gültiger Finanzierungsregeln ist im wesentlichen einheitlich. Die Rechtsprechung sollte dann aber auch nicht scheuen, diesen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen zu folgen.

4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Betriebswirtschaftslehre bei Problemstellungen mit geringer oder fehlender Kongruenz

Da die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht auf bestimmte Fragestellungen begrenzt ist, betrifft sie nicht nur betriebliche Probleme, wie sie bis hierher untersucht wurden, sondern auch solche im Grenzbereich von betrieblicher und privater Sphäre und solche, die vollständig außerhalb des betrieblichen Bereiches liegen. Mit dieser Verlagerung der Fragestellungen aus der betrieblichen Sphäre heraus verringert sich auch die Kongruenz der Problemstrukturen zwischen der betriebswirtschaftlichen Seite und der steuerrechtlichen Seite. Mit abnehmender Kongruenz wird es aber zunehmend schwieriger, für die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise relevante betriebswirtschaftliche Ergebnisse heranzuziehen.

Die Übereinstimmung der Problemstellungen nimmt dabei rasch ab. Einigermaßen ähnlich und interessant für Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre sind noch die Fragen um die Gewinnrealisation. Geringer wird die Übereinstimmung in Interesse und Fragestellung bereits, wenn es um die Anerkennung von Familiengesellschaften, um die Gewinnverteilung in diesen Gesellschaften oder um sonstige betriebliche Verträge zwischen Familienangehörigen geht. Es liegen hier zwar noch grundsätzlich betriebliche Fragen vor, ihre Problematik erwächst aber bereits zum großen Teil gerade aus der persönlichen, familiären Sphäre.

Keinerlei Ähnlichkeit der Fragestellungen besteht mehr dort, wo es um die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Vorschriften und Vor-

gänge geht, die ausschließlich die private Sphäre betreffen. Hier geht es z.B. um Verträge in bezug auf § 12 EStG, um verbundene Vorgänge, wie bei gegenseitigen Darlehen im Sinne des § 7 c EStG, oder um Begriffe wie Veräußerung oder Wohngebäude.

Im folgenden ist zu untersuchen, inwieweit unmittelbar verwendbare betriebswirtschaftliche Ergebnisse zu diesen Fragen existieren und inwieweit nicht unmittelbare betriebswirtschaftliche Aussagen übertragen werden können.

41. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gewinnrealisation

Für die Gewinneinkunftsarten des EStG (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1-3) und des KStG besitzt die Frage grundlegende Bedeutung, bei welchen Vorgängen eine Realisation von Gewinnen angenommen werden soll. In den Gesetzesvorschriften finden sich dazu nur Regelungen bestimmter Spezialfälle, aber keine grundsätzliche Regelung. Bereits der RFH¹⁾ hatte dazu festgestellt:

"Die Entscheidung darüber, ob eine Realisierung vorliegt, kann aber nur von Fall zu Fall unter Würdigung aller, insbesondere der wirtschaftlichen Gesichtspunkte erfolgen."

Der BFH ist dem im wesentlichen gefolgt, und hat die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für erforderlich erklärt.²⁾ Damit ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der wirtschaftliche Gehalt des Begriffs der Gewinnrealisierung zu ermitteln, d.h. es ist der wirtschaftliche Gehalt der damit angesprochenen Vorgänge zu durchleuchten und daraus folgernd sind Maßstäbe und Grundprinzipien zu formulieren, die es erlauben, die einzelnen Sachverhalte zutreffend zu entscheiden.

1) RStBl 1940, S. 595, hier S. 596, Urt. VI 754/39 vom 10.4.1940.

2) BStBl 1952 III, S. 208, Urt. I 4/52 U vom 17.5.1952, ähnlich BStBl 1961 III S. 1, hier S. 2, Urt. I 51/59 U vom 22.9.1959; vgl. ferner HOFFMANN: Die Gewinnverwirklichung bei gewerblichen Betrieben in der neuesten Rechtsprechung des BFH, DStZ A 1962, S. 106-109, hier S. 109, der in der Gewinnverwirklichung vor allem eine betriebswirtschaftliche Frage sieht.

Den Hauptfall der Gewinnverwirklichung stellt die Veräußerung von Wirtschaftsgütern dar. Albach spricht deshalb von einem Veräußerungsprinzip.¹⁾

Eine Gewinnrealisierung sieht der BFH bei Veräußerungsvorgängen grundsätzlich gegeben.²⁾

"Aus dem Wesen der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich folgt jedoch zwangsläufig, daß eine Gewinnrealisierung eintreten muß, wenn ein durch hohe Absetzungen oder Abschreibungen auf einen geringen Buchwert zurückgeführtes Wirtschaftsgut zu seinem - höheren - Verkehrswert veräußert wird."

Der BFH leitet demzufolge aus den Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung und der Steuersystematik eine Gewinnrealisierung bei allen Veräußerungsvorgängen ab.

Neben dem Veräußerungsprinzip als Grundfall eines gewinnverwirklichenden Vorganges gibt es eine Reihe spezieller Vorschriften, durch die auch bei anderen Vorgängen stille Reserven aufzulösen und Gewinne zu versteuern sind, so bei Überführungen in das Privatvermögen, bei Übergang auf ein anderes Steuersubjekt und bei Ausscheiden aus der inländischen Besteuerung. Die Ursache für die weite Ausdehnung steuerrechtlicher Gewinnrealisierungsfälle sieht der BFH in dem Ziel begründet, die Besteuerung stiller Reserven grundsätzlich und möglichst bei demselben Steuersubjekt sicherzustellen.³⁾ Das Steuerrecht sieht sich also aus Gründen der Steuersystematik gezwungen, einen ganzen Katalog von Realisierungsvorgängen aufzustellen.

Über das Veräußerungsprinzip werden auch bei Veräußerungen aus dem Anlagevermögen die stillen Reserven grundsätzlich aufgedeckt und besteuert. Diesen Grundsatz hat der BFH jedoch zum Teil unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Urteilen vom 17.5.1952⁴⁾ und vom 13.9.1955⁵⁾

1) Vgl. ALBACH, H.: Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, StBBJ 1970/71, S. 287-320, hier S. 292.

2) BStBl 1969 II, S. 578, hier S. 579, Urt. I R 187/66 vom 18.6.1969.

3) BStBl 1962 III, S. 351, insb. S. 353, Urt. I 155/159 U vom 25.5.1962.

4) BStBl 1952 III, S. 208, a.a.O.

5) BStBl 1955 III, S. 320, Urt. I 246/54 U vom 13.9.1955.

dahin eingeschränkt, daß es beim Anlagevermögen in noch stärkerem Maße als beim Umlaufvermögen auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankommt, also durchaus Ausnahmen zugelassen sind. Diese Einschränkung zeigt aber, daß nicht hinreichend geklärt ist, inwieweit ein aus der Steuersystematik abgeleitetes Veräußerungsprinzip zwingend oder durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise modifizierbar ist.

Das Veräußerungsprinzip hat der BFH auch auf den Tausch übertragen und im Tauschgutachten vom 16.12.1958¹⁾ die grundsätzliche Realisierung von Gewinnen angenommen.

Die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber steuersystematischen Gesichtspunkten hat der BFH im Urteil vom 31.1.1964²⁾ deutlich herausgestellt. In diesem Urteil hatte der Vater dem Sohn im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge einen Teil eines Betriebsgrundstücks übertragen, das aber nach wie vor im Betriebsvermögen verblieb. Das Finanzgericht nahm in einer überspitzten juristischen Konstruktion an, daß das Teilgrundstück vom Vater entnommen und nach Schenkung an den Sohn von diesem wieder eingebracht wurde, weshalb ein gewinnrealisierender Vorgang stattgefunden hätte.³⁾ Der BFH wies dies unter wirtschaftlicher Betrachtung zurück, da das Betriebsgrundstück nach wie vor dem Betrieb diene und notwendiges Betriebsvermögen blieb.

1) BStBl 1959 III, S. 30, Gutachten I D 1/57 S vom 16.12.1958; bestätigt u.a. durch BStBl 1971 II, S. 237, insb. S. 238 f.; Urt. IV R 99/67 vom 18.12.1970.

2) BStBl 1964 III, S. 240 Urt. VI 337/62 S vom 31.1.1964.

3) Diese Ansicht wird verteidigt von GRASS, A.: Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, StKRep. 1964, S. 189-210, hier S. 197. Dagegen stellt Hoffmann klar fest: "...das Steuerrecht kommt zu dem Ergebnis, daß bestimmte wirtschaftliche und soziale Erwägungen gegen eine Gewinnverwirklichung sprechen können, obwohl - formal betrachtet - die Voraussetzungen der Gewinnverwirklichung gegeben seien". HOFFMANN: Die Gewinnverwirklichung, a.a.O., hier S. 106.

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise könnte der Betriebswirtschaftslehre ein größerer Einfluß eingeräumt werden. Gegenüber den steuerlichen Grundsätzen vertritt die Betriebswirtschaftslehre einen grundlegend anderen Ansatzpunkt. Sie interessiert nur der Betrieb als solcher und der Betriebserfolg. Schmalenbach¹⁾ führt aus:

"In der Betriebswirtschaftslehre wie sie hier verstanden und betrieben wird, ist der Betrieb ein Organismus, der betriebsorganisatorischen Bedingungen unterworfen ist, die unabhängig davon sind, wem der Betrieb gehört, ob einer Person oder einer Gesellschaft, einer Stadt, einem Staat..."

Dementsprechend wird in der Betriebswirtschaftslehre die Gewinnrealisierung fast ausschließlich mit dem Veräußerungsvorgang verbunden.²⁾

Bei Veräußerungen ist in bezug auf die steuerrechtliche Handhabung vor allem problematisch, ob bei Veräußerungen aus dem Anlagevermögen überhaupt stille Reserven aufzulösen und zu versteuern sind, wenn die Anlagegüter wieder ersetzt werden müssen, um die betriebliche Tätigkeit fortzuführen.³⁾ Ähnliches gilt beim Tausch von Wirtschaftsgütern, und zwar dann, wenn das eingetauschte Wirtschaftsgut dieselbe Funktion ausüben soll wie das hingetauschte. Für den Tausch kommt noch hinzu, daß eine Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven zu einem Liquiditätsentzug führt, ohne daß dem Betrieb liquide Mittel durch den Tauschakt zufließen oder gar durch den Tauschakt geldmäßige Bewegungen gerade vermieden werden sollen.

1) SCHMALENBACH, E.: Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 57.

2) Vgl. WALB, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926, S. 321; der feststellt, daß ein "Ertrag immer an einen sogenannten Realisierungsvorgang, d.h. praktisch einen Umsatz" geknüpft sein muß. Vgl. auch SCHMALENBACH, E.: Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 76, der als Termin des Ertrages den Realisierungstag sieht.

3) Die Erhaltung der betrieblichen Produktionssubstanz entspricht einer alten betriebswirtschaftlichen Forderung, vgl. dazu HAX, K.: Substanzerhaltung der Betriebe, Köln/Opladen 1957, insb. S. 21.

Albach¹⁾ hat anhand eines betriebswirtschaftlich orientierten Prinzips die Gewinnrealisierung in beiden Fällen abgelehnt. Er formuliert die bereits aufgezeigte betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise, nämlich die ausschließliche Orientierung an einem bestehenden Betrieb, Betriebsvermögen und betrieblicher Umsatztätigkeit als "going concern Prinzip". Daraus folgt:²⁾

"Vorgänge, die die Leistungsfähigkeit des Betriebes erhalten, sind gewinneutrale Vorgänge. In bezug auf die Erhaltung der Leistungsfähigkeit sind die Wirtschaftsgüter, über die zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit verfügt wird, wirtschaftlich nämlich."

Aus dem going concern Prinzip folgert Albach weiter, daß einzig die Nutzungen, die der Betrieb erbringt, ertragsteuerlich relevant sind.³⁾

Die Notwendigkeit und Richtigkeit dieses Prinzips hat wohl auch der Gesetzgeber erkannt, was die Existenz des § 6 b EStG beweist.⁴⁾ Dieser Vorschrift hätte es bei echter und konsequent durchgeführter wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne der Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Ansätze unter Umständen nicht bedurft. Dieser betriebswirtschaftliche Ansatz wäre weiter, worauf Albach hinweist⁵⁾, in der Lage, auch bei Umwandlungen und bei Fragen der Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu klaren und vor allem wirtschaftsnahen steuerlichen Entscheidungen zu kommen.

Der Gedanke des going concern ist ferner auf die Frage der Gewinnverwirklichung bei Realteilungen anwendbar. Die Realteilung stellt einen Vorgang dar,

1) Vgl. ALBACH, H.: Gewinnrealisierungen, a.a.O.; ablehnend zur Gewinnverwirklichung beim Tausch auch BLÜMICH, E.: Betriebswirtschaftliche Beurteilung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Grundsätze der Gewinnrealisierung beim Tausch von Anteilsrechten, Berlin 1965, insb. S.63.

2) ALBACH, H.: a.a.O., S. 314 f.

3) Ebenda, S. 315; vgl. demgegenüber THEIS, J.: Zur Frage der Gewinnverwirklichung, FR 1953, S. 242-243.

4) Ähnlich WÖHE, G.: Bildung, Auflösung und Übertragung stiller Rücklagen im Steuerrecht aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfHf 1966, S. 98-117, hier S. 113.

5) Vgl. ALBACH, H.: Gewinnrealisierungen, a.a.O., S. 316 f.

bei dem sich zwei oder mehrere Gesellschafter, die an einer oder mehreren Personengesellschaften beteiligt sind, in der Weise auseinandersetzen, daß jeder einen Teil des Betriebes oder bei mehreren Gesellschaften jeder ein Unternehmen alleine weiterführt. Die Frage der Gewinnrealisation entsteht dabei in der Regel dann, wenn neben der Aufteilung bzw. dem Austausch der Beteiligungen noch Ausgleichszahlungen geleistet werden. Diese Ausgleichszahlungen (Spitzenausgleich) können deshalb notwendig werden, weil die aufgeteilten Unternehmen häufig nicht denselben realen Wert besitzen. Der BFH stellt im Urteil vom 2.10.1962¹⁾ fest, daß bei Spitzenausgleich eine teilweise Gewinnverwirklichung eintreten kann. Unter Berücksichtigung des going concern Prinzips aber ist zu beachten, daß die betrieblichen Grundlagen vollständig erhalten bleiben und fortgeführt werden. Aus der oder den aufgeteilten Gesellschaften scheiden im Normalfall keine Wirtschaftsgüter aus, weshalb auch keine Gewinnrealisation anzunehmen ist.²⁾ Der Spitzenausgleich dient lediglich dem wertmäßigen Ausgleich zwischen den Gesellschaftern, der die betrieblichen Grundlagen in keiner Weise berührt, sondern sich außerhalb derselben abspielt. Ähnlich sieht auch Littmann³⁾ im Spitzenausgleich nur eine "Modalität im Rahmen einer Realteilung", ohne das Problem allerdings in einen geschlossenen prinzipiellen Rahmen stellen zu können, wie es die betriebswirtschaftlichen Überlegungen erlauben.

42. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gewerbebetrieb

Sowohl für die Gewerbesteuer als auch für die Einkommensteuer ist der Be-

1) BStBl 1962 III, S. 513, Urt. I 256/61 U vom 2.10.1962; zustimmend auch HOFFMANN in einer Anmerkung zu diesem Urt., FR 1964, S. 152-153, hier S. 153; genauso THEIS, J.: Die einkommensteuerliche Beurteilung von Realteilungen, FR 1963, S. 220-223, hier S. 222.

2) Hierauf verweist auch KEUCK, B.: Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften (Teil II), DB 1972, S. 643-646, hier S. 643.

3) Vgl. LITTMANN, E.: EStR, a.a.O., S. 800; genauso BÖTTCHER-BEINERT: Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, DB 1963, S. 1405-1408, insb. S. 1408.

griff des Gewerbebetriebes von großer Bedeutung. Dies eröffnet eine Reihe von Fragen, die unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen sind.

§ 1 GewStDV nennt als Kriterien - die von der Rechtsprechung entwickelt und in die GewStDV übernommen worden sind -¹⁾ für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes Selbständigkeit und Nachhaltigkeit der Betätigung, die Absicht Gewinn zu erzielen und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Weiter darf es sich nicht um Tätigkeiten im Rahmen von Land- und Forstwirtschaft oder freier Berufe handeln. Es kann kein Zweifel bestehen, daß der Begriff des Gewerbebetriebes wirtschaftlich auszulegen²⁾ ist unter Anwendung dieser Hilfskriterien. Dabei werden die Kriterien gemäß § 1 GewStDV im Rahmen der Auslegung weiter konkretisiert und ergänzt. Für die Beurteilung der Selbständigkeit z.B. gewinnt die Frage an Gewicht, auf wessen Rechnung und Risiko die Tätigkeit erfolgt und wo die Grenzen des Entscheidungsspielraumes für den einzelnen liegen.³⁾ Alle diese Hilfskriterien sind jedoch nicht unproblematisch wie Thoma zeigt:⁴⁾

"Obwohl sie zur Subsumtion nützlich scheinen, haben sie uns doch dem Kern der Frage, was denn nun eigentlich das typisch Gewerbliche an einer Tätigkeit sei, nicht näher gebracht."

Die Frage, was das Typische einer gewerblichen Tätigkeit ist, kann aber auch

1) Vgl. SPANGEMACHER: Gewerbesteuer, Reihe: Finanzkolleg Bd. 1, 3.Aufl., Düsseldorf 1971, S. 27.

2) Genauso JUDEICH, W.: Die Grenzen der privaten und der gewerblichen Tätigkeit im Einkommensteuerrecht, WP 1954, S. 329-330; die wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt deutlich hervor z.B. in StRK § 1 StAnpG R 444 b, BFH Urt. VIII R 1/71 vom 2.11.1971, in dem es heißt: "Entscheidend ist im Einzelfall, ob bei wirtschaftl. Betrachtung und nach der Verkehrsanschauung die Bau- und Veräußerungsmaßnahmen noch dem Normalbild einer Nutzung von Grundbesitz ... entsprechen."

3) Vgl. zur Frage des Risikos BStBl 1973 II, S. 260, Urt. I R 191/72 vom 17.1.1973, BStBl 1961 III, S. 567, Urt. I 200/59 S vom 3.10.1961; zur Frage der Entscheidungsfreiheit RStBl 1929, S. 375, Urt. V A 861/28 vom 10.4.1929.

4) THOMA, G.: Wer ist gewerblich tätig im Sinne des EStR und GewStR?, BB 1968, S. 1239-1242, hier S. 1240.

die Betriebswirtschaftslehre nicht beantworten.

Für die Betriebswirtschaftslehre stellt sich die Unterscheidung gewerblich - nichtgewerblich kaum. Die Betriebswirtschaftslehre orientiert sich auch hier an dem Betrieb als einheitlichem Gebilde, und "nachhaltig" durchgeführte Einzelvorgänge schaffen in der Regel nicht den Betriebstyp, wie er betriebswirtschaftlichen Untersuchungen zugrunde liegt. Die Betriebswirtschaftslehre bezieht sich in ihren Untersuchungen fast ausschließlich auf typische betriebliche Gebilde der gewerblichen Wirtschaft, so daß für sie die im Randbereich privater und gewerblicher Tätigkeit vorzunehmende Abgrenzung weitgehend irrelevant ist. Demgegenüber hat die Betriebswirtschaftslehre mehr Aufmerksamkeit auf die begriffliche Unterscheidung von "Betrieb" und "Unternehmung" verwandt, da darin bereits wesensmäßige Aussagen über wirtschaftende Organisationen gesehen werden. Allerdings sind auch diese Begriffe keineswegs eindeutig und übereinstimmend definiert¹⁾, sondern schillern und besitzen keine auch nur annähernd so tiefgehende und detaillierte Begriffsbestimmung wie der Begriff des Gewerbebetriebes im Steuerrecht. Die Betriebswirtschaftslehre könnte aber selbst bei intensivem Bemühen um eine genauere begriffliche Fassung nur die gegebenen Kriterien bestätigen oder neue entwickeln. Es erscheint aber unwahrscheinlich, daß irgendwelche Kriterien überhaupt in der Lage sein werden, die Vielschichtigkeit der Betätigungen des wirtschaftlichen Lebens eindeutig zu ordnen. Die Rechtsprechung hat deshalb für die Beurteilung des Vorliegens einer gewerblichen Tätigkeit vielfach auf die Verkehrsanschauung zurückgegriffen, so in den BFH-Urteilen vom 11.7.1968²⁾ und vom 24.10.1969.³⁾ Hermann-Heuer⁴⁾ bemerken dazu einschränkend:

-
- 1) Vgl. dazu die Darstellung des Schrifttums bei HRUSCHKA, E.: Betrieb, Betriebswirtschaft und Unternehmung, in: Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaftslehre, Hrsg.: Bratschitsch R. und Vodrazka K., Wien 1965, S. 38-52, insb. S. 38 ff.
 - 2) BStBl 1968 II, S. 775, hier S. 776, Urt. IV 139/63 vom 11.7.1968.
 - 3) BStBl 1970 II, S. 411, hier S. 413, Urt. IV R 139/68 vom 24.10.1968.
 - 4) HERMANN-HEUER: Kommentar, a.a.O., § 15 EStG Anm. 12; kritisch zur Verkehrsauffassung auch BÄHR, G.: Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb bei privater Errichtung, Vermietung und/oder Veräußerung von Kaufeigenheimen und Eigentumswohnungen, DStR 1969, S. 617-626, insb. S. 626.

"Weiter ist dort, wo man der Verkehrsauffassung Maßgeblichkeit einräumt, auch tatsächlich die Verkehrsauffassung zu ermitteln und nicht etwa die als Verkehrsauffassung erklärte Meinung des erkennenden Gerichts an ihre Stelle zu setzen."

In den beiden angegebenen Urteilen zumindest erfolgte aber keine Ermittlung der Verkehrsauffassung, sondern es wurden richterliche Erfahrungssätze dafür ausgegeben.

Damit ist festzustellen, daß die Frage des Vorliegens einer gewerblichen Tätigkeit im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unter Anwendung der Kriterien des § 1 GewStDV und vor allem unter Heranziehung von richterlichen Erfahrungssätzen und Meinungen entschieden wird. Eine Stützung dieser Erfahrungssätze und Meinungen über das Wesen des Gewerbebetriebes durch die Betriebswirtschaftslehre wäre grundsätzlich nicht ausgeschlossen, würde aber ein stärkeres Eingehen auf strukturelle Eigenheiten von Wirtschaftsgebilden in der Empirie und damit ein Abgehen von dem Typus "Betrieb" erfordern.

43. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Fragen bei Mitunternehmerschaften

Starke Anwendung hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf Fragen im Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften gefunden. Hier ist es vor allem die Anerkennung der Mitunternehmerschaft und ihrer Gewinnverteilung, die wesentlich unter wirtschaftlicher Betrachtung zu entscheiden ist. Es handelt sich dabei bereits um Problemstellungen, die nur noch insofern ähnlich denen in der Betriebswirtschaftslehre sind, als die betriebliche Sphäre im weitesten Sinne angesprochen ist.

Die Frage der Mitunternehmerschaft taucht im Zusammenhang mit § 15 EStG auf. § 15 EStG bestimmt, daß die Gewinnanteile aus Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Das Steuergesetz enthält aber keine Definition der Mitunternehmerschaft.

Der typische Fall der Mitunternehmerschaft ist der Gesellschafter der OHG und der KG, so wie er dem Gesetzgeber vorschwebt. Die vertragliche Gestaltungsfreiheit ergibt aber in der wirtschaftlichen Wirklichkeit eine Vielzahl von Variationsmöglichkeiten. Im Urteil vom 22.11.1955¹⁾ hatte der BFH die Mitunternehmerschaft in einer KG zu prüfen, bei der die Komplementäre keine Kapitaleinlage zu leisten hatten, ein festes Monatsgehalt und prozentual fixierte Tantiemen (6 %) erhielten und keine Beteiligung am Vermögen und am Verlust hatten. Im Urteil vom 22.1.1970²⁾ war eine Familien-KG gegeben, bei der die minderjährigen Töchter als Kommanditisten keinerlei Rechte hatten und die Gewinnentnahmen von der Einwilligung des Vaters abhingen. Eher umgekehrt lag der Fall im Urteil vom 28.1.1971³⁾, bei dem ein OHG-Gesellschafter lediglich formell aus der Gesellschaft ausschied, während sich wirtschaftlich an seiner Geschäftsführung und seinem Entnahmerecht nichts änderte. Bei all diesen Fällen stellt sich die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft dem wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts nach anzunehmen ist. Eine derartige Entscheidung setzt voraus, daß der Begriff der Mitunternehmerschaft auch wirtschaftlich hinreichend klar umrissen ist. Die Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft ist unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen⁴⁾, da es gerade darum geht zu sehen, ob eine vertragliche Gesellschafterstellung auch wirtschaftlich einen unternehmerischen Charakter besitzt oder nicht. Dabei ist der wirtschaftliche Gehalt des gesetzlichen Begriffes der Mitunternehmerschaft in Form von Grundsätzen und Kriterien zu ermitteln und es sind diese Kriterien im Rahmen des Sachverhalts aufzuzeigen und zu gewichten.

Die Prüfung des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft tritt vor allem bei einer Abgrenzung gegenüber dem Angestelltenverhältnis auf und bei Familien-

1) BStBl 1956 III, S. 4, Urt. I 139/54 S vom 22.11.1955.

2) BStBl 1970 II, S. 416, Urt. IV R 178/68 vom 22.1.1970.

3) BStBl 1971 II, S. 662, Urt. IV 127/64 vom 28.1.1971.

4) BStBl 1970 III, S. 320, insb. S. 320 f., Urt. IV 294/64 vom 9.10.1969; so auch bereits RStBl 1933, S. 1240, Urt. VI A 652/32 vom 12.9.1933.

gesellschaften. Bei Familiengesellschaften tritt die Frage deshalb hervor, weil es dort aufgrund der familiären Verhältnisse besonders leicht möglich ist, vertraglich eine mitunternehmerische Stellung zu vereinbaren, die dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht, eine Situation also, die zwischen fremden Dritten aufgrund der selbständigen Interessenverfolgung weitaus seltener ist.

Die von der Rechtsprechung des RFH und des BFH entwickelten Kennzeichen einer Mitunternehmerschaft versuchen den verschiedenen Variationsmöglichkeiten einer mitunternehmerischen Stellung gerecht zu werden. Die wesentlichsten Kriterien sind nach Rechtsprechung und Literatur:¹⁾

- die Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft
- die Beteiligung an Gewinn und Verlust
- die Beteiligung am Unternehmerrisiko
- die Mitwirkung an der geschäftlichen Führung

Die Grenzen zwischen den Kriterien sind fließend. Die Beteiligung am Vermögen wird als eines der wesentlichsten Kennzeichen einer Mitunternehmerschaft angesehen. Beteiligung am Vermögen meint das Teilhaben an den stillen Reserven und an den Wertsteigerungen des Vermögens. Ebenso wie am Vermögen wird der typische Mitunternehmer auch am Gewinn und Verlust beteiligt sein. Wichtig ist ferner, daß er auch über den Gewinnanteil verfügen kann, was gerade bei Familiengesellschaften nicht immer der Fall ist.²⁾ Beteiligung am Unternehmerrisiko bedeutet Entstehen und Haften für die un-

1) Vgl. RStB1 1938, S. 643, insb. S. 644, Urt. VI 81/38 vom 9.3.1938; BStB1 1954 III, S. 317, hier S. 318, Urt. IV 574/53 U vom 9.9.1954; BStB1 1970 II, S. 320, a.a.O.; BStB1 1961 III, S. 252, Urt. I 25/61 U vom 28.1.1961; BStB1 1965 III, S. 260, Urt. VI 319/63 U vom 17.11.1964; vgl. ferner SCHUMANN, H.: Die Rechtsprechung des BFH zur Begründung der Mitunternehmerschaft, StB 1972, S. 209-212, hier S. 210; LANGENMAYER, H.: Unternehmer und Mitunternehmer im Einkommensteuerrecht, DStZ A, 1969, S. 209-211; SUDHOFF, H.: Gesellschafter und kein Mitunternehmer?, in: FR 1968, S. 184-194.

2) BStB1 1970 II, S. 416, a.a.O., Urt. vom 22.1.1970.

ternehmerischen Entscheidungen.¹⁾ Größere Bedeutung kommt auch der Mitwirkung an der geschäftlichen Führung und damit verbunden an den betriebswirtschaftlichen Entscheidungen zu.

Die Bedeutung und die Gewichtung der Kriterien zueinander richtet sich nach dem Gesamtbild²⁾ des konkreten Einzelfalles. So kann z.B. der teilweise Ausschluß vom Vermögen durch besonders weitreichenden Einfluß auf die Dispositionen der Unternehmung kompensiert werden. Bei völligem Fehlen einer Beteiligung am Vermögen oder am Gewinn und Verlust wird aber in der Regel keine Mitunternehmerschaft mehr angenommen.³⁾ Da es aber letztlich immer auf das Gesamtbild ankommt, sind selbst in diesem Fall Ausnahmen nicht ausgeschlossen, womit aber der Begriff der Mitunternehmerschaft nicht eindeutig geklärt ist.

Der Begriff des Mitunternehmers ist letztlich identisch mit dem des Unternehmers. Eine eindeutige Fassung des Unternehmerbegriffes in seinem wirtschaftlichen Wesen könnte unter Umständen von der Betriebswirtschaftslehre erwartet werden. Mellerowicz definiert:⁴⁾

"Als Unternehmer bezeichnen wir diejenigen Leiter von Betrieben, die unter Einsatz privaten Kapitals - und damit unter Eingehen von Risiken und Wahrnehmung von Chancen - diejenige Kombination von Produktionsfaktoren und deren Verwertung im Absatzmarkt planmäßig erstreben, die ihnen auf kürzere oder längere Sicht eine möglichst große Rentabilität des im Betrieb arbeitenden Eigenkapitals (das nicht ihr Kapital zu sein braucht) gewährt."

Wesentlich und gleichzeitig charakteristisch für das betriebswirtschaftliche

-
- 1) Die Haftung ist nach BOETTCHER mehr ergänzendes Kriterium, BOETTCHER, E.: Zur Mitunternehmerschaft als Institut des EstR, in: StW 1965, S. 35-58; hier S. 39.
 - 2) BStBl 1965 III, S. 260, a.a.O., ferner BStBl 1971 II, S. 662, hier S. 663, a.a.O.; und BStBl 1954 III, S. 101, hier S. 102 Urt. I 88/53 U vom 12.1.1954.
 - 3) Vgl. HERMANN-HEUER: Kommentar, a.a.O., § 15 EstG Anm. 27 c (2).
 - 4) MELLEROWICZ, K.: Allg. Betriebswirtschaftslehre Bd. IV, 12. Aufl., Berlin 1968, Sammlung Göschen Bd. 1186/1186 a, S. 200.

Verständnis des Unternehmers ist an dieser Definition der starke Bezug auf die betrieblichen Abläufe und den Betrieb als wirtschaftende und produzierende Einheit. Dieser Bezug ist den meisten betriebswirtschaftlichen Begriffsbestimmungen gemeinsam, wenn sie auch sonst keineswegs übereinstimmen.¹⁾ Die neuere Betriebswirtschaftslehre sieht den Unternehmer vor allem als Träger von Entscheidungen. Für sie sind zwar die obersten Entscheidungsinstanzen von grundlegender Bedeutung, zweitrangig aber ist die Frage, ob sich diese obersten Entscheidungsträger mit dem traditionellen oder sonstwie bestimmten Begriff des Unternehmers decken und inwieweit. Vor allem aber erfordert die betriebswirtschaftliche Arbeit nicht zwingend einen einheitlichen und detaillierten Unternehmerbegriff. Gedanklich wird sich die Betriebswirtschaftslehre dabei immer mehr auf den Unternehmer als eine durch Entscheidungen das Ganze der Unternehmung beeinflussende Gestalt beziehen, denn auf eine an den stillen Reserven beteiligte Person.

Dieser Betrachtung, die sich für die Betriebswirtschaftslehre aus dem Zweck ihrer Wissenschaft ergibt, kann das Steuerrecht nicht folgen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise muß sich im Rahmen des gesamten Steuerrechts bewegen und kann nicht, was die betriebswirtschaftliche Betrachtung vernachlässigt, die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verwischen. Die steuersystematische Trennung der verschiedenen Einkunftsarten ist hier durch den Gesetzgeber klar gewollt und durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht veränderbar.

Die Frage der Mitunternehmerschaft wird besonders bei Familiengesellschaften aktuell. Die Situation ist hier häufig so, daß Kinder in die Gesellschaft aufgenommen werden und diese bei Abschluß des Vertrages neben dem als Hauptgesellschafter tätigen Elternteil zwar durch Einlagen vermögens- und

1) Vgl. SEISCHAB, H.: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, S. 19; ferner GUTENBERG, E.: Die Produktion, a.a.O., S. 471 ff. und S. 483 f.; GABLERS Wirtschaftslexikon Bd. II, 5. Aufl., Wiesbaden 1971, Sp. 1688 f.

erfolgsmäßig beteiligt werden, aber die Verfügung über die Gewinnanteile und die Mitsprache in der Geschäftsführung beschränkt ist. Diese Beschränkungen sind aber gerade bei Familiengesellschaften vielfach nur vorläufiger Natur, wenn die Kinder später ohnehin in das elterliche Unternehmen eintreten. Der RFH hat bereits im Urteil vom 6.9.1939¹⁾ festgestellt, daß die "Verhältnisse bei einer Familiengesellschaft ... grundsätzlich ihrer Natur nach andere" sind als bei einer Gesellschaft unter Dritten. Daraus muß aber gefolgert werden, daß die Kriterien für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft bei einer Familiengesellschaft modifiziert zu handhaben sind, d.h. bei der Prüfung der Anerkennung einer Familiengesellschaft ist zu berücksichtigen, daß der wirtschaftliche Gehalt der rechtlichen Abmachung durch das Wesen der Familiengesellschaft berührt wird. Damit stellt sich aber die Frage nach den wirtschaftlichen Eigenheiten einer Familiengesellschaft. Der RFH hat im Urteil vom 11.8.1937²⁾ ausgeführt:

"Es entspricht durchaus dem natürlichen Verlauf der Dinge, wenn der alternde Vater mit der Zeit seinem Sohn den Betrieb teilweise oder ganz übergibt."

Hermann-Heuer³⁾ haben daran anschließend für diese Übergangsphase die Familiengesellschaft dahin beschrieben, daß der Vater sich die Entscheidungsbefugnis in wesentlichen Dingen vorbehält und die Kinder durch Entnahmebeschränkungen zwingt, sich einen Kapitalanteil erst allmählich zu erwerben. Diese Überlegungen betreffen jedoch nur einige Gesichtspunkte des Wesens einer Familiengesellschaft, eine geschlossene wirtschaftliche Analyse fehlt.

Eine systematische wirtschaftliche Analyse hat aber auch die Betriebswirtschaftslehre nicht anzubieten, wenn es auch betriebswirtschaftlich nicht ohne Interesse wäre, die Frage zu klären, ob und inwieweit die Familiengesellschaft spezifische betriebswirtschaftliche Probleme beinhaltet. Eine en-

1) RStBl 1939, S. 1008, Urt. VI 231/38 vom 6.9.1939.

2) RStBl 1937, S. 1113, Urt. VI A 481/37 vom 11.8.1937.

3) Vgl. HERMANN-HEUER: Kommentar, a.a.O., EStG § 15 Anm. 27 1 (5).

ge Verknüpfung betrieblicher und familiärer Interessen und dem folgend eine enge Verbindung wirtschaftlicher und rechtlicher Aspekte kennzeichnet die Situation bei Familiengesellschaften.¹⁾ Familiäre Zwecksetzungen²⁾, wie die Regelung einer künftigen Erbauseinandersetzung, eine zeitige Nachfolgelösung oder die Sicherung der Familienmitglieder, bleiben nicht ohne Wirkung auf die Unternehmung, und zwar auch in betriebswirtschaftlicher Hinsicht.³⁾ Aus familiären Ursachen heraus können Auswirkungen auf Unternehmensführung, Belegschaft, Organisation oder Finanzausstattung des Betriebes erwachsen. Bestehende Wirtschaftsgebilde müssen ungruppiert oder aufgeteilt werden. Damit zusammenhängend taucht die Frage auf nach der Beeinflussung der Flexibilität durch die spezielle Situation in Familiengesellschaften. Im finanziellen Bereich geht es um Fragen der Wechselwirkungen zwischen privatem Familienvermögen und betrieblichem Vermögen.

Zusammenfassend erscheint der Wirkungszusammenhang zwischen betrieblicher und familiärer Sphäre des Gesellschafters in personenbezogenen Unternehmen betriebswirtschaftlich bisher nicht hinreichend geklärt. Hier deutet sich ein Mangel der Betriebswirtschaftslehre an, nämlich ein zu geringes Interesse an der Differenziertheit und den strukturellen Unterschieden des realen wirtschaftlichen Lebens. Demzufolge ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kein ernsthafter betriebswirtschaftlicher Beitrag möglich.

Keinesfalls wird aber aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine Mitunternehmer-

1) Dies zeigt sich auch bei SCHNEIDER-ZARTMANN-MARTIN: Familienunternehmen und Unternehmertestament, 3. Aufl., Heidelberg 1960, S. 50 ff.

2) Vgl. dazu SPOHR, W.: Die Familiengesellschaft, Stuttgart 1932, S. 23.

3) Vgl. KIENZERLE, W.: Die Beziehungen zwischen Betrieb und Haushalt des mittelständischen Einzelhändlers, Stuttgart 1939, Heft 20 der Schriften zur Einzelhandels- und Konsumtionsforschung; der auf die gegenseitige wirtschaftliche Beeinflussung der beiden Gebilde hinweist und zu bedenken gibt, daß die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes von der Wirtschaftsführung im Privathaushalt des Unternehmers abhängen können, S. 72.

schaft anzuerkennen sein, wo es sich um minderjährige Kinder der Gesellschaft¹⁾ handelt, was sich aus der betriebs- und entscheidungsorientierten Sicht der Betriebswirtschaftslehre ergibt. Hier zeigt sich wieder mit aller Deutlichkeit die Unterschiedlichkeit rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Überlegungen. Die Diskussion um die Anerkennung einer unternehmerischen Verbindung in Form einer Gesellschaft mit Minderjährigen, die aus der rechtlichen Systematik erwächst²⁾, liegt auf einer weitgehend anderen Ebene als die betriebswirtschaftlichen Überlegungen.³⁾

Bei Mitunternehmerschaften taucht neben der Frage der Anerkennung derselben weiter die Frage auf, ob die Gewinnverteilungsabmachung der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Dies erfordert eine Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung, die gemäß BFH-Urteil vom 22.8.1951⁴⁾ unabhängig von der Anerkennung der Gesellschaft durchzuführen ist.⁵⁾ Es ist auch hier über die vertragsrechtliche Ausgestaltung hinweg der wirkliche wirtschaftli-

1) Der BFH hat Mitunternehmerschaft bei Bestellung eines Ergänzungspflegers für den Minderjährigen anerkannt, so StRk EStG § 15 Ziff. 2 R 67, Urt. IV R 61/72 vom 1.2.1973.

2) Vgl. dazu den Hinweis auf die zivilrechtliche Diskussion bei HERMANN, H.J.: Neuerungen in der Rechtsprechung des BFH zur Mitunternehmerschaft minderjähriger Kinder bei Familiengesellschaften, FR 1973, S.389-393, hier S. 389.

3) Daß der BFH die Diskrepanz zur wirtschaftlichen Wirklichkeit spürt, zeigen seine Äußerungen im erwähnten Urt. StRk EStG § 15 Ziff. 2 R 67; S. 165:

"Die wirtschaftliche Alleinunternehmerschaft der Eltern wäre im wesentlichen unangetastet geblieben. Die Beteiligung der Kinder am Vermögen der Gesellschaft würde sich, obwohl sie zivilrechtlich zweifelsfrei von Anfang an besteht, grundsätzlich ... solange wirtschaftlich nicht aktualisieren, als die Kinder minderjährig sind."

HERMANN: Neuerungen, a.a.O., S. 390 f. sieht denn auch in der Auflage der Ergänzungspflegschaft den einzigen Ausweg für den BFH vor einer grundlegenden Ablehnung derartiger Mitunternehmerschaften.

4) BStBl 1951 III, S. 181, insb. S. 183, a.a.O.

5) WOLFF, G.: Zur 'Angemessenheit' der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, DB 1973, S. 95-96, hält diese Trennung nicht für praktikabel.

che Gehalt der Gewinnverteilung, gemäß den wirtschaftlichen Verhältnissen des Einzelfalles zu ermitteln.¹⁾ Die Frage einer angemessenen Gewinnverteilung tritt dabei ebenfalls vor allem bei Familiengesellschaften auf, da auch hier aus dem fehlenden Interessengegensatz Gewinnverteilungen entstehen können, die der Beteiligung an der Gesellschaft sowohl im Hinblick auf Kapitaleinsatz als auch Mitarbeit nicht entsprechen.

Bezugsgröße für die Prüfung der Angemessenheit sind Gewinnverteilungen, wie sie zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären.²⁾ Gegen diesen Fremdvergleich spricht zweierlei. Erstens beruht er in der Rechtsprechung wiederum auf richterlichen Erfahrungssätzen, denen zumindest eine wirkliche empirische Fundierung fehlt. Beim Fremdvergleich kommt es aber, wie der BFH selbst feststellt, darauf an, "was im regelmäßigen wirtschaftlichen Leben geschehen wäre".³⁾ Die Rechtsprechung geht also von Gewinnverteilungsabreden aus, von denen sie glaubt, daß sie so zwischen Fremden üblicherweise vereinbart werden. Zweitens würde ein echter Fremdvergleich vor allem wirklich vergleichbare Verhältnisse voraussetzen, was aber nur ganz selten gegeben sein dürfte. Dabei sind nämlich gerade die Verhältnisse einer Gesellschaft unter Fremden mit denen einer Familiengesellschaft nicht vergleichbar, was auch die Rechtsprechung erkannt hat.⁴⁾ Die Rechtsprechung

-
- 1) Während WOLLNY, P.: Abweichung von Gewinnverteilungsabreden, DStR 1970, S. 295-298, § 1 Abs. 3 StAnpG, als Grundlage ansieht, hält Burschberg die wirtschaftliche Betrachtungsweise für unanwendbar, BURSCHBERG, J.: Die Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Steuerrecht, DB 1968, S. 1038-1041, hier S. 1040 f.
 - 2) BStBl 1968 II, S. 152, insb. S. 156, Urt. IV R 139/67 vom 15.11.1967 betreffend Gewinnverteilung in GmbH u. CoKG, ähnlich BFH Slg. Bd. 106, S. 504, Beschluß GrS 4/71 vom 29.5.1972; gemäß BStBl 1971 II, S. 262, Urt. IV R 134/70 vom 15.10.1970 ist einkommensteuerrechtlich entscheidend, "welche Abreden unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten" zwischen Fremden vereinbart worden wären.
 - 3) BStBl 1968 II, S. 152, hier S. 156, a.a.O.
 - 4) BFH Slg. Bd. 106, S. 504, hier S. 510, a.a.O.; das FG Nürnberg führt aus, daß es zulässig sei, im Fall eines mitarbeitenden Familienangehörigen diesem einen höheren Gewinnanteil einzuräumen als einem Fremden, weil dessen Gesellschafterstellung höher einzuschätzen sei, vor allem wenn dieser einmal den Betrieb erbt, so EFG 1957, S. 146, Urt. I 15-

macht deshalb den Versuch, die angemessene Gewinnverteilung unter Bezugnahme auf die sie bestimmenden Faktoren zu ermitteln. Der BFH führt in seinem Urteil vom 15.11.1967¹⁾ dazu aus:

"Der Zweck einer Gesellschaft ist die gemeinschaftliche Erzielung eines Gewinns. Normalerweise wird der Gewinn nach Maßgabe dessen verteilt, was jeder zu seiner Erzielung beiträgt. Die wesentlichsten Beiträge sind Arbeit und Kapital. Aber auch die Übernahme eines hohen Risikos, die Einbringung eines angesehenen Namens oder eines eingeführten Unternehmens, Seriosität, Kreditwürdigkeit oder persönliche Eigenschaften wie die Kunst der Menschenbehandlung können von großem Wert sein."

Betriebswirtschaftliche Theorien zur Angemessenheit einer Gewinnverteilung zwischen Gesellschaftern bestehen unmittelbar nicht. Trotzdem gibt es übertragbare betriebswirtschaftliche Ergebnisse, und zwar aus dem Bereich der Entlohnung und speziell der Erfolgsbeteiligung der Arbeiterschaft. Auch dort stellt sich ja das Problem, den Erfolg des Unternehmens angemessen aufzuspalten. Die dort gewonnenen Erkenntnisse stimmen aber mit den Aussagen der Rechtsprechung weitgehend nicht überein. Wenn der BFH ausführt, daß der Gewinn "normalerweise nach Maßgabe der Faktorbeiträge verteilt wird, so kann dem die Betriebswirtschaftslehre nicht zustimmen, weil, wie sich gezeigt hat, eine derartige Erfolgszurechnung einfach nicht möglich ist, was Kosiol²⁾ klar festgestellt hat:

"Der Gewinn ist eine komplexe Größe, die durch das Zusammenwirken vieler Faktoren zustande kommt, und das Zurechnungsproblem entzieht sich mangels eines geeigneten Kriteriums oder Schlüssels prinzipiell einer Lösung."

18/54 vom 19.12.1956; unzutreffend halten den Fremdvergleich auch WOLFF, G.: Zur 'Angemessenheit', a.a.O., S. 95; BÖTTCHER, C. und BEINERT, J.: Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, München/Berlin 1965, S. 92 f.

1) BStBl 1968 II, S. 152, hier S. 156, a.a.O.

2) KOSIOL, E.: Leistungsgerechte Entlohnung, 2. Aufl., Wiesbaden 1962, S. 21 f.; vgl. ferner WOLF, K.: Lohn und Leistung, in: Lohnpolitik und Lohntechnik heute, Hrsg.: H. Bayer, Berlin 1962, S. 141-149, hier S. 144.

Heinen hat zur Aufteilung des Erfolges auf die beiden Faktoren Kapitaleinsatz und Arbeitseinsatz im Rahmen der Erfolgsbeteiligung ausgeführt:¹⁾

"Eine verursachungsgerechte Zurechnung von Erfolgsgrößen auf Kapitaleigner und Arbeitnehmer bzw. eine Ermittlung sogenannter Teilproduktivitäten (Arbeits- und Kapitalproduktivität) ist theoretisch nicht begründbar. Die Aufteilungsschlüssel sind daher immer nur vor dem Hintergrund der Machtverteilung zwischen den beiden interessierten Gruppen ... zu sehen."

Da es eine verursachungsgerechte Zurechnung somit nicht gibt, ist gerade für Familiengesellschaften eine begründete Erfolgszurechnung nicht zu ermitteln, da dort auch die Aufteilung nach der Machtverteilung, wie Heinen sie andeutet, von vornherein wegen des fehlenden Interessengegensatzes ausscheidet. Abgesehen davon soll der Hinweis auf die Bedeutung der "politischen" Situation auch nicht als operationaler Ersatzmaßstab verstanden werden, sondern er soll ebenfalls anzeigen, daß ein derartiger Sachverhalt eine technische Verteilung durch einen außenstehenden Betrachter grundsätzlich nicht zuläßt.

Wenn aber schon eine Aufteilung auf die beiden Grundfaktoren Kapitaleinsatz und Mitarbeit unmöglich ist, dann ist es erst recht unmöglich, eine angemessene Gewinnverteilung unter Berücksichtigung aller durch den BFH aufgeführten Faktoren²⁾ zu ermitteln. Diese betriebswirtschaftlichen Ergebnisse rücken damit eine derartige Rechtsprechung in die Nähe der Willkür.

Die Rechtsprechung hat diese Unmöglichkeit einer Zurechnung abzuschwächen versucht, wenn sie im Urteil vom 15.11.1967³⁾ feststellt:

1) HEINEN, E.: Industriebetriebslehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1974, S. 525; ferner KNÖDLER, W.: Hilfwerte der Ertragsaufteilung auf die Produktionsfaktoren bei der Erfolgsbeteiligung, Diss. München 1969, insb. S. 367 ff.; SCHULTZ, R.: Betriebswirtschaftliche Aspekte einer Gewinnbeteiligung der Belegschaft, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Tübingen 1968, S. 298-317, hier S. 308.

2) Wolff sieht in diesen Faktoren "unmöglich quantifizierbare Leistungen", WOLFF, G.: Zur 'Angemessenheit', a.a.O., S. 96.

3) BStBl 1968 II, S. 152, hier S. 159, a.a.O.

"..., daß der vertraglichen Gestaltung durch die Beteiligten nur dann nicht gefolgt werden kann, wenn sich ernste Bedenken gegen die Angemessenheit der Gewinnverteilung ergeben, die zu einer wesentlich anderen Verteilung führen würden."

Mit der Einräumung eines solchen Toleranzbereiches bleibt aber nach wie vor die Frage nach den Grenzen erhalten. Ersetzt die Rechtsprechung eine unangemessene Gewinnverteilung durch eine, die ihrer Ansicht nach den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, so kann sie für diese keine wirtschaftliche Begründung angeben, wie die betriebswirtschaftlichen Überlegungen zeigen.

Diesen betriebswirtschaftlichen Überlegungen zufolge ist auch eine Limitierung des Gewinnanteils selbst in Spezialfällen wirtschaftlich nicht begründbar. Eine derartige Limitierung nahm die Rechtsprechung vor für den Gewinnanteil eines lediglich kapitalmäßig beteiligten Personengesellschafters, der dem Unternehmen aber auch dieses Kapital nicht zusätzlich zugeführt hat¹⁾, sondern wie bei Kindern des Gesellschafters häufig seinen Kapitalanteil aus dem Kapitalkonto des Vaters geschenkt erhält. Hier hat der BFH im Urteil vom 29.5.1972²⁾ eine Grenze von 15 % des tatsächlichen³⁾ Wertes des Kapitalanteiles gesetzt.⁴⁾ Begründet wurde dies vom BFH mit dem Wesen⁵⁾ der Familienpersonengesellschaft.

1) Anders bei tatsächlicher Kapitalzuführung, vgl. StRK EStG § 15 Ziff. 2 R 76, Urt. IV R 26/69 vom 4.6.1973.

2) BFH Slg. Bd. 106, S. 504, a.a.O.

3) Änderung gegenüber der früheren Rechtsprechung, die den Nominalwert zugrunde legte, vgl. BStBl 1964 III, S. 61, Urt. IV 335/61 U vom 7.11.1963, ferner BStBl 1971 II, S. 262, a.a.O.

4) Ablehnend gegenüber einer derartigen Limitierung LITTMANN, E.: Gewinnverteilung bei Familienkommanditgesellschaften in einkommensteuerlicher Sicht, Info 1972, S. 25-29, hier S. 27; genauso SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Die Gewinnverteilung bei einer Personengesellschaft, DB 1970, S. 1893-1902, hier S. 1898; WOLFF, G.: Zur 'Angemessenheit', a.a.O., S. 96.

5) BFH Slg. Bd. 106, S. 504, hier S. 510; ablehnend dazu STRECK, M.: Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmensschaften, FR 1973, S. 461-470, hier S. 468.

Über den betriebswirtschaftlichen Aussagen darf dabei die steuerrechtliche Problematik nicht übersehen werden, die darin besteht, Gewinn- und Steuermanipulationen durch Gewinnverteilungsabreden auszuschließen. Wenn es aber Aufgabe der wirtschaftlichen Betrachtung ist, den wirtschaftlichen Gehalt zu ermitteln, also die wirtschaftlich zutreffende Gewinnverteilung festzustellen, so muß aber auch zugegeben werden, daß dies eben nicht möglich ist. Die Rechtsprechung kann sich dann aber nicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise stützen. Aus diesem Grund heraus sollte es eher als Aufgabe des Gesetzgebers angesehen werden hier Klarheit zu schaffen, wenn er die Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen in diesen Fällen eingeschränkt wissen will.

44. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und wesentliche Beteiligung

Der BFH hatte im Urteil vom 10.12.1969¹⁾ zum Vorliegen oder Nichtvorliegen einer wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 EStG Stellung zu nehmen. Es war folgender Sachverhalt gegeben: Ein Steuerpflichtiger war an einer GmbH mit 20 % beteiligt. Diese Anteile waren zum fraglichen Zeitpunkt gepfändet und für eine bereits angesetzte Zwangsversteigerung bestimmt. Drei Tage vor der Versteigerung erwarb der Steuerpflichtige weitere 20 % der Gesellschaft. Damit war der Steuerpflichtige bis zur Zwangsversteigerung, also 3 Tage lang, mit 40 % und damit wesentlich beteiligt. Die Rechtsprechung sah in der Zwangsversteigerung eine steuerpflichtige Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gemäß § 17 EStG.

Hier taucht die Frage auf, ob nicht gemäß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von der formellen Auslegung des Steuergesetzes abzugehen sei²⁾ und nicht vielmehr die Vorschrift im Sinne einer wirtschaftlichen Machtstellung anzuwenden ist. Rein wirtschaftlich wird man argumentieren müssen, daß

1) BFH Slg. Bd. 98, S. 30, Urt. I R 43/67 vom 10.12.1969.

2) Vgl. HOFFMANN: Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme, a.a.O., hier Sp. 657 f.

innerhalb von 3 Tagen die Möglichkeit zu einer wesentlichen Einflußnahme kaum gegeben sein dürfte. Dies erscheint aus der Situation des gegebenen Falles plausibel, stellt aber doch insofern eine gefühlsmäßige Lösung dar, als sie nicht aus einer grundsätzlichen Kenntnis der wirtschaftlichen Einflußposition einer wesentlichen Beteiligung heraus erwächst. Eine derartige wirtschaftliche Fixierung des Begriffes der wesentlichen Beteiligung ist aber sehr schwierig, da die Machtstellung des einzelnen nicht oder nur in geringem Maße von der Anzahl der Tage und eigentlich auch nicht unmittelbar von der Höhe der Beteiligung abhängen muß. Die betriebswirtschaftliche Forschung hat im Rahmen ihres interdisziplinären Ansatzes den Begriff der betrieblichen Macht und Beeinflussung in seiner Komplexität erkannt.¹⁾ Gerade hier zeigt sich, wie eng wirtschaftliche, politische und soziale Faktoren bei-
einander liegen und miteinander verbunden sind. Die Bestimmung einer wesentlichen Beteiligung über derartige Kriterien erscheint aber wegen deren mangelnder Meß- und Nachweisbarkeit nur schwer möglich. Vor diesem Hintergrund muß die Tatsache anerkannt werden, daß der Gesetzgeber selbst klare Bestimmungen getroffen hat.

Bezogen auf den gegebenen Fall zeigt sich aber das typische Dilemma der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die rein rechtsformale Entscheidung des BFH vermag nicht so recht zu überzeugen. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aber müßte sich auf Beurteilungsmaßstäbe stützen, die kaum praktikabel sind und damit auch nur schwerlich sichere Entscheidungen ermöglichen. Die Operationalität von Erkenntnissen wird damit zu einem weiteren Kriterium für die Anwendung betriebswirtschaftlicher Aussagen. Das Kriterium der Operationalität ist aber relativ, da durch mehr oder weniger starke Einschränkungen immer operationale Maßstäbe gewonnen werden können. Da diese Maßstäbe sich dadurch aber immer mehr von der Realität entfernen, sollten sie wohl dort nicht angewandt werden, wo klare

1) Vgl. KLIS, M.: Überzeugung und Manipulation, Wiesbaden 1970, insb. S. 73 ff.; FÄSSLER, K.: Betriebliche Mitbestimmung, Wiesbaden 1970.

gesetzgeberische Regelungen vorliegen, wie in dem Fall der wesentlichen Beteiligung.

45. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Begriffe "Arbeitslohn" und "Gebäude"

Für den Begriff des Arbeitslohnes gibt es im Gesetz keine Legaldefinition. Grenzfälle sind unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu entscheiden.¹⁾ Diese Grenzfälle vor allem zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit verlangen zum Teil äußerst tiefgehende Unterscheidungen. Als Beispiel sei auf das Urteil vom 7.10.1954²⁾ hingewiesen, in dem es um die Frage ging, ob in der einem Versicherungsangestellten des Innendienstes gewährten Provision für die einmalige Vermittlung einer Versicherung außerhalb der Dienstzeit noch Arbeitslohn zu sehen ist.

Auch die Begründung dieses Urteils, die möglichst alle wirtschaftlichen Umstände des Sachverhalts, insbesondere den Vergleich mit der Tätigkeit von Generalagenten, zu berücksichtigen versucht, zeigt noch einmal deutlich, daß eine scharfe Trennung zwischen auslegender Tätigkeit und Sachverhaltsfeststellung nicht möglich ist, sondern zwischen diesen Bereichen eine intensive Wechselbeziehung besteht.

Die Begründung des Urteils zeigt, daß nur aus den Eigenarten des Sachverhalts heraus, also aus den wirtschaftlichen Kriterien des Einzelfalles, entschieden werden kann. Die allgemeinen Kriterien wie sie § 2 Abs. 1 LStDV formuliert, nämlich "alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis" zufließen, stellen hier nur noch allgemeine Richtschnur dar, die im Einzelfall weiter zu konkretisieren ist.

1) BStBl 1954 III, S. 225, insb. S. 226, Urt. IV 197/53 U vom 13.5.1954; ferner BStBl 1955 III, S. 17, insb. S. 18, Urt. IV 405/53 U vom 7.10.1954.

2) BStBl 1955 III, S. 17, a.a.O.

Was die Betriebswirtschaftslehre angeht, so kann sie dieser weitgehenden Konkretisierung und Differenzierung, wie sie die steuerrechtliche Seite vornimmt und für eine gerechte Entscheidung auch vornehmen muß, nicht mehr folgen. Die Betriebswirtschaftslehre erklärt den "Lohn" allgemein als das "für menschliche Arbeit gezahlte (oder verrechnete) Entgelt".¹⁾ Für sie sind nicht begriffliche Abgrenzungen von Bedeutung, sondern die Bestimmungsfaktoren von Lohnhöhe, Lohnform und Lohnstruktur.²⁾ Dafür genügt es, den Begriff in seiner typischen Ausprägung zu gebrauchen. Ganz anders zeigt das Recht eine Ordnung auf und die Erscheinungsformen des wirtschaftlichen Lebens sind den Ordnungsbegriffen zuzuordnen. Dies ist vor allem dort schwierig, wo eine Ausprägungsform in der Wirklichkeit sich nicht ohne weiteres unter den Ordnungsbegriff subsumieren läßt, weil es unter den Bedingungen des Wirtschaftslebens für die Beteiligten unmöglich ist, nur mit der rechtlich typischen Form, hier etwa einer einzigen Art der Leistungsentgeltung, auszukommen. Aufgrund der Konzentration der Betriebswirtschaftslehre auf typische Begriffsinhalte ist es aber weitgehend unmöglich, zu dieser rechtlichen Zuordnung beizutragen.

Im Zusammenhang mit § 7 b EStG ist der Begriff des Gebäudes von Bedeutung. Zwar stellt § 7 b nach seiner Neufassung vom 16.6.1964³⁾ nicht mehr unmittelbar auf Gebäude ab, aber die grundsätzliche Frage nach der Einheit von einzelnen Bauwerken auf einem Grundstück bleibt erhalten.⁴⁾ Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude, also Haupt- und Nebengebäude und nicht zwei gleichwertige Gebäude vorliegen, ist unter wirtschaftlicher Betrachtungswei-

1) KOSIOL, E.: Leistungsgerechte Entlohnung, a.a.O., S. 19.

2) Vgl. Lohnpolitik und Lohntechnik heute, Hrsg.: BAYER, a.a.O.; ferner ZANDER, E.: Gehaltsfestsetzung in Wirtschaft und Verwaltung, Heidelberg 1965; HAASE, G.: Leistung und Lohn, in: Industrielle Produktion, Baden-Baden u.a. 1967, Hrsg.: Agthe K. u.a., S. 291-304; KOSIOL, E.: Leistungsgerechte Entlohnung, a.a.O.

3) BStBl 1964 I, S. 384; Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden, vom 16.6.1964.

4) Vgl. HERMANN-HEUER: Kommentar, EStG § 7 b nF Anm. 12 und 13.

se zu entscheiden.¹⁾ So hat der BFH Sonderabschreibungen nach § 7 b EStG auch für Garagen²⁾ anerkannt, die sich auf einem anderen Grundstück des Steuerpflichtigen in geringer Entfernung zum Wohnhaus befinden oder bei Reihenhaussiedlungen am Rande der Siedlung liegen.

Es wird deutlich, daß mit Fragen dieser Art der Bereich restlos verlassen wird, in dem aufgrund ähnlicher Problemstrukturen noch annähernd brauchbare betriebswirtschaftliche Aussagen erwartet werden konnten. Wenn hier die wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt wird, so ist es allgemein wirtschaftliches und nicht länger betriebswirtschaftliches Denken, das zum Tragen kommt. Der Richter muß auf allgemein-wirtschaftliche Erfahrungssätze zurückgreifen.

46. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Zusammenfassungen von Rechtsgeschäften

Bereits in Kapitel 1 dieser Arbeit wurde darauf hingewiesen, daß die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch auf mehrere Rechtsgeschäfte möglich ist.³⁾ Sie kann dann zu einer Zusammenfassung der Rechtsgeschäfte zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang führen.

Ein derartiges Problem entstand z.B. im Zusammenhang mit steuerbegünstigten Darlehen im Sinne des § 7 c EStG. Im Urteil vom 7.7.1953⁴⁾ war ein Sachverhalt gegeben, in dem in enger zeitlicher Verbindung Darlehen für Bauzwecke wechselseitig gegeben worden waren. Der BFH hat aber in diesem Fall die Anerkennung versagt, weil im Ergebnis dann bewirkt werde, "daß beide - wirtschaftlich betrachtet - insoweit mit eigenen Mitteln bauen".⁵⁾

1) BStBl 1957 III, S. 66, insb. S. 67, Urt. VI 85/56 U vom 19.12.1956.

2) BStBl 1965 III, S. 13, Urt. VI 201/63 vom 9.10.1965; vgl. zu dieser Frage LÄNGSFELD, H.: Das StÄndG 1960, in: DB 1960, S. 852-859, HERMANN-HEUER, Kommentar, EStG § 7 b aF Amn. 12 b/dd.

3) Vgl. Kapitel 1 A. Abschn. 213 dieser Arbeit.

4) BStBl 1953 III, S. 268, Urt. I 57/53 U vom 7.7.1953.

5) Ebenda, S. 268.

Die Argumentation des BFH bleibt aber doch stark dem rechtlichen Bereich verhaftet, wie die Unterscheidung zwischen eigenen und fremden Mitteln zeigt.

Zu demselben Ergebnis kommt man aber auch durch Anwendung liquiditätsorientierter betriebswirtschaftlicher Überlegungen.¹⁾ Sinn und Zweck einer Darlehensaufnahme ist die Beschaffung liquider Mittel zur Durchführung bestimmter Vorhaben. Bei dem Darlehensgeber verschlechtert sich die Liquiditätssituation, während sie sich bei dem Darlehensempfänger verbessert. Diese Mittelzuführung wollte auch § 7 c EStG mit seiner Vergünstigung fördern. Die Liquiditätssituation wird aber zwischen den beteiligten Wirtschaftssubjekten in der Höhe wieder auf ihre Ausgangssituation zurückgeführt, in der Darlehen wechselseitig gegeben werden.

Diese liquiditätsorientierten betriebswirtschaftlichen Überlegungen sind aber auch auf Vorgänge in der rein privaten Sphäre²⁾ übertragbar, so auf die bereits erwähnte³⁾ Kettenschenkung innerhalb einer Familie. Wird in einem solchen Fall die Ehefrau in dem Vorgang der Schenkung zwischengeschaltet, so ändert sich bei ihr, solange die Schenkungen in engem zeitlichen Zusammenhang erfolgen, liquiditätsmäßig nichts. Veränderungen der Liquiditätssituation finden lediglich bei dem Ehemann als ursprünglichem Geber, nämlich eine Liquiditätsverringerung, und bei den Kindern, nämlich eine Erhöhung liquider Mittel, statt. Dies wird nur dann anders zu beurteilen sein, wenn die Ehefrau längere Zeit in dem Besitz des Geschenkten bleibt, da dann für sie ein echter, für eine bestimmte Zeitdauer gegebener Liquiditätszuwachs eintritt.

1) Zur Liquidität aus betriebswirtschaftlicher Sicht vgl. beispielsweise LEHMANN, B.: Liquidität und Liquiditätskontrolle, Herne/Berlin 1966; VOSS, H.: Finanzstruktur und Liquidität, Düsseldorf 1966, insb. S. 39 ff.; GRANDELL, A.: Über die Liquiditäts- und Finanzprobleme des Unternehmens, in: Verantwortliche Betriebsführung, FS f. Fischer, G., Stuttgart 1969, Hrsg.: E. Gaugler, S. 65-73.

2) § 7 c EStG betrifft Darlehen aus betrieblichen Mitteln, insofern also noch ein Grenzbereich zwischen betrieblicher und privater Sphäre.

3) Vgl. Kapitel 1 A.Abschn. 213 dieser Arbeit.

Derartige liquiditätsorientierte Überlegungen hat der BFH auch selbst an- gestellt im Urteil vom 22.11.1963.¹⁾ Hier hatten die Großeltern ihrem En- kel einen Betrag geschenkt und denselben Betrag wieder als unkündbares Darlehen gegen Verzinsung genommen. Der Abzug der Zinsen bei den Groß- eltern gemäß § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG wurde vom BFH versagt. Bei den Großeltern sei im Endeffekt nichts abgeflossen, wirtschaftlich habe sich nichts verändert, weshalb kein Grund für die Annahme von Zinsen bestehe.

Die hier angeführten Beispiele stellen Fälle der Sachverhaltsfeststellung dar, wie sie in Kapitel 2 dargestellt wurden, nämlich die Ermittlung des wirt- schaftlichen Gehalts des Sachverhalts und seine Beschreibung mit ökonomi- schen Größen, hier der Liquidität. Diese betriebswirtschaftlich orientierte Erfassung des Sachverhalts ermöglicht es somit, auch ohne Vermutungen über das von den Steuerpflichtigen Gewollte zu einer zutreffenden Beurtei- lung und Entscheidung zu kommen.

Diese Beispiele zeigen ferner, daß die Übertragung betriebswirtschaftlicher Überlegungen auf außerbetriebliche Problembereiche nicht von vornherein ausgeschlossen ist, sondern ihre Anwendung durchaus sinnvolle Ergebnisse erbringen kann.

47. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und der wirtschaftliche Gehalt von Rechtsfiguren

Im Urteil vom 30.11.1967²⁾ war die Frage zu entscheiden, ob ein Mietver- trag bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht vielmehr als Versorgungsvertrag zu beurteilen sei. Der BFH hat aus einer vorangegangenen Vermögensüber- tragung der Eltern und der Sicherung der Eltern durch den Mietvertrag "alle für Versorgungsverträge zwischen nächsten Angehörigen typischen und we- sentlichen Merkmale" herausgelesen.³⁾ Aufgrund der Langfristigkeit der ver-

1) BStBl 1964 III, S. 74, Urt. VI 178/62 U vom 22.11.1963.

2) BStBl 1968 II, S. 265, a.a.O.

3) Ebenda, S. 266.

traglichen Regelung nahm der BFH eine Leibrente an.

Mit den Fragen um Rechtsfiguren tritt ein Bereich hervor, der in der Betriebswirtschaftslehre bisher keine Beachtung gefunden hat, wenn man einmal von den betrieblichen Rechtsformen absieht. Aus diesem Grunde ist es müßig, die Frage nach einem betriebswirtschaftlichen Beitrag zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu stellen.

Im BFH-Urteil vom 23.9.1966¹⁾ hatte der Eigentümer eines Einfamilienhauses einem anderen gegenüber ein auf fast zwei Jahre befristetes verbindliches Verkaufsangebot gemacht. Der Empfänger des Angebots bezog das Haus daraufhin zur Miete und nahm ein Jahr später das Angebot an und kaufte das Haus. Im Zusammenhang mit § 23 EStG (Spekulationsfrist) stellte sich die Frage, ob nicht bereits mit dem bindenden Angebot wirtschaftlich eine Veräußerung gegeben war.

Der BFH sah in dem Sachverhalt eine Veräußerung gegeben, da der bisherige Eigentümer durch sein Angebot gebunden war, das zur Eigentumsübertragung seinerseits Notwendige bereits getan hatte und die späteren Eigentümer das Wirtschaftsgut bereits wirtschaftlich voll nutzten.

Auch dieses Beispiel zeigt, daß zu diesen Fragen keine relevanten betriebswirtschaftlichen Aussagen mehr existieren. Dadurch muß sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise aber verstärkt auf allgemeingültige Überlegungen stützen. Dabei zeigt sich aber, daß diese "wirtschaftlichen Überlegungen" vielfach kaum wirklich ökonomischen Gehalt besitzen. Die Tatsache einer eingeleiteten Eigentumsübertragung und eines bindenden Angebots sind primär keine wirtschaftlichen Feststellungen, sondern rechtliche. Lediglich die Nutzung durch den möglichen zukünftigen Eigentümer stellt einen wirtschaftlichen Gesichtspunkt dar, der sich aber durch nichts von dem im Rahmen eines Mietvertrages unterscheidet. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird

1) BStBl 1967 III, S. 73, Urt. VI 147/65 vom 23.9.1966.

auf diesem Weg immer mehr zu einem Instrument, um zu einer freieren Rechtsfindung zu kommen, ohne daß es sich noch um Argumentationen mit wirklich wirtschaftlichem Gehalt handelt. Es erscheint wirtschaftlich zweifelhaft, ob lediglich die Chance einer zukünftigen Eigentümerstellung des Mieters und damit verbunden die Chance zu weitergehenden Entscheidungsmöglichkeiten ausreichend ist, um die wirtschaftliche Situation des Eigentümers der eines Nichteigentümers gleichzusetzen.

Es wäre sicher sinnvoller, den Begriff der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur dann anzuwenden, wenn es sich um Aussagen mit weitgehend ökonomischem Gehalt handelt und nicht jedes Abweichen vom rechtlichen Normalfall als wirtschaftliche Betrachtungsweise zu bezeichnen. Gerade in den Fällen, in denen es um festgefügte bürgerlich-rechtliche Gestaltungsformen wie Miete oder Kauf geht, wird es nur schwer möglich sein, zu einer echten wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu kommen. Entscheidend wird und muß in diesen Fällen vielmehr der Vergleich von Inhalt und Interessenlage der rechtlichen Gestaltungsform im Sinne des Gesetzes mit Inhalt und Interessenlage des konkreten Einzelfalles sein.

48. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und richterliche Erfahrungssätze

Als letztes sei noch auf ein FG-Urteil eingegangen, das die Gefahren nicht fundierter Erfahrungssätze der Rechtsprechung besonders deutlich zeigt. Das FG Münster hat sich in seiner Entscheidung vom 25.5.1972¹⁾ mit der Frage beschäftigt, inwieweit Zinsvereinbarungen nur bei Verträgen zwischen Kaufleuten oder auch bei Verträgen zwischen Privatleuten anzunehmen sind. Das FG kam bei seinen Erörterungen zu dem Ergebnis, daß Zinsüberlegungen nur bei Kaufleuten erwartet werden könnten, nicht aber bei Privatleuten. Dieses Urteil zeigt besonders deutlich, auf welch schwachen Beinen die wirtschaftlichen Erfahrungssätze der Rechtsprechung zum Teil stehen.²⁾ Die

1) EFG 1972, S. 537, Urt. I 306/72 E vom 25.5.1972.

2) Brockhoff hat gefordert, "daß die Richter sich nicht auf nebelhafte Rede-

Rechtsprechung macht es sich zu einfach, wenn sie allein aus einer mangelnden Teilnahme am regelmäßigen Wirtschaftsverkehr einen Unterschied hinsichtlich Zinsvereinbarungen konstruiert. Es besteht vielmehr kein Grund zur Annahme, daß wirtschaftliches Handeln auf den betrieblichen Bereich beschränkt ist.

Wenn für den Bereich der gewerblichen Wirtschaft Zinsvereinbarungen getätigt und auch anerkannt werden, so deshalb, weil sie den monetären Zielen der Beteiligten entsprechen. Zinsen stellen aber immer ein Mittel dar in bezug auf monetäre Zielvorstellungen. Derartige monetäre Zielvorstellungen müssen aber auch bei Privatleuten als vorhanden unterstellt werden, da auch diese ein zumindest befriedigendes Einkommen erreichen wollen. Damit gibt es aber bei wirtschaftlicher Argumentation keine Begründung dafür, daß bei Privatleuten keine Zinsvereinbarungen erwartet werden könnten.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang noch, daß der Hinweis auf die Zielsetzungen der Steuerpflichtigen hier keine Vermutung über Ziele im speziellen Einzelfall, sondern gerade eine nicht-spezielle allgemeine Erfahrungsaussage der Wirtschaftswissenschaften darstellt.

Allerdings erscheint ein Vorwurf von betriebswirtschaftlicher Seite gegenüber der Rechtsprechung etwas ungerechtfertigt, da gerade die Betriebswirtschaftslehre sehr um eine strenge Abgrenzung betrieblicher und privater Bereiche bemüht ist. Wenn aber die Betriebswirtschaftslehre sich auf den Betrieb in ihren Untersuchungen beschränkt, so muß sich die Rechtsprechung selbst bemühen, wenn ihr auch der methodische und fachliche Hintergrund bei wirtschaftlichen Fragen fehlen mag.

wendungen wie die allgemeine Lebenserfahrung zurückziehen, sondern sich der Grenzen der eigenen Kenntnisse bewußt werden" sollten, nach NIEMANN, U.: Sind die Sachverhaltsfeststellungen in der Rechtsprechung der FG und des BFH bedenkenfrei?, StBJB 1964/65, S. 471-475, hier S. 473.

Kapitel 4

Beschränkungen eines betriebswirtschaftlichen Beitrags und Ansätze zu ihrer Überwindung

A. Beschränkungen und ihre Ursachen

Die Untersuchung von Anwendungsfällen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat ergeben, daß die Betriebswirtschaftslehre durchaus in der Lage ist, zu Entscheidungen unter wirtschaftlicher Betrachtung verwertbare Überlegungen und Erkenntnisse beizutragen. Die Rechtsprechung hat dem auch in einer Reihe von Fällen Rechnung getragen, vor allem in den Bereichen mit weitgehend kongruenter Problemstellung. Es hat sich aber auch gezeigt, daß die Betriebswirtschaftslehre in einer ganzen Reihe von Fragen nicht in der Lage war, relevante Ergebnisse beizusteuern. Aber auch dort, wo betriebswirtschaftliche Ergebnisse zur Verfügung stehen, vollzog sich die Einbeziehung der Betriebswirtschaftslehre in die rechtliche Entscheidung nicht problemlos; man denke nur an das "Überangebot" betriebswirtschaftlicher Theorien im Fall der Bilanzierung und Herstellungskosten, an die Schwierigkeiten im Zusammenhang mit § 3 KVStG oder an den betriebswirtschaftlichen Ansatz bei der Frage der Gewinnrealisation.

Die Untersuchung einzelner Fälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat somit gezeigt, daß die Verwendbarkeit betriebswirtschaftlicher Ergebnisse gewissen Beschränkungen unterliegt. Diese Beschränkungen sind im folgenden auf ihre Ursachen hin zu erörtern und es ist zu fragen, inwieweit sie grundsätzlicher Natur sind.

1. Beschränkungen aus dem Programm der Betriebswirtschaftslehre

Die Ausführungen zur Kongruenz von Problemstrukturen und die anschließenden Einzelfälle haben gezeigt, daß anwendbare betriebswirtschaftliche Aussa-

gen vor allem dort gegeben sind, wo diese Kongruenz weitgehend erfüllt ist und die Betriebswirtschaftslehre sich deshalb mit den entsprechenden Problemen befaßt hat. Erste Beschränkungen ergeben sich folglich dann, wenn sich ein steuerrechtlich relevantes Problem für die Betriebswirtschaftslehre nicht stellt und somit nicht im Wissenschaftsprogramm der Betriebswirtschaftslehre enthalten ist.

11. Beschränkungen aus dem Erkenntnisobjekt "Betrieb"

Die Betriebswirtschaftslehre hat als Erkenntnisobjekt ihrer Wissenschaft den "Betrieb". Dieses Erkenntnisobjekt wurde im Laufe der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre immer wieder unterschiedlich gesehen und definiert. Gleichbleibender Kern aber blieb der Betrieb in seiner engen Fassung als produzierende und nicht konsumierende Einheit¹⁾, also vor allem unter Ausschluß der privaten Haushalte.²⁾ Die Bestimmung dessen aber, was unter dem so eingegrenzten Betrieb zu verstehen sei und wie das System der Betriebswirtschaftslehre demzufolge aufgebaut sein müsse, war und ist zum Teil noch umstritten. Der Systemansatz von Gutenberg³⁾ sah den Betrieb als Kombination von Produktionsfaktoren. Der so definierte Betrieb führte als Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre zu einer weitgehend strengen Abgrenzung gegenüber darüber hinausgehenden Problemen.⁴⁾ Die heutige Be-

1) Vgl. RISSE, W.: Die methodologische Bedeutung der Morphologie der Einzelwirtschaften für die BWL, in: ZfB 1970, S. 547-556, hier S. 550 f.

2) Löffelholz weist darauf hin, daß das Erkenntnisobjekt "Betrieb" aus dem Erfahrungsobjekt durch Anwendung eines Identitätsprinzips gewonnen wird, über das man je nach dessen Ausprägung als Wirtschaftlichkeits- oder Gewinnmaximierungsprinzip zu einer unterschiedlich weiten Fassung des Betriebsbegriffes kommt; LÖFFELHOLZ, J.: Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Wiesbaden 1967, S. 65 f.

3) Vgl. GUTENBERG, E.: Produktion, a.a.O.

4) Auf diese Gefahr weist auch Budäus hin:

"Durch die Immunisierung des eigenen Wissenschaftsbereiches und die akzentuierte Betonung der selbständigen 'Disziplinen' sind bei einer klassischen, erkenntnisobjektorientierten Denkweise alle Ansätze und Hypothe-

triebswirtschaftslehre betont demgegenüber einen anderen, nämlich entscheidungsorientierten Systemansatz.¹⁾ Im Mittelpunkt dieser Betriebswirtschaftslehre stehen die Entscheidungen und das Verhalten der Menschen in Betrieben.²⁾ Der Betrieb selbst wird dabei als komplexes System gesehen. Zwar werden damit interdisziplinäre Ansätze notwendig und die "Grenzen der traditionellen Betriebswirtschaftslehre"³⁾ überschritten, der grundsätzliche Bezug auf den produzierenden Betrieb aber bleibt erhalten.

Durch diese Orientierung auf den produzierenden Betrieb wird die Möglichkeit betriebswirtschaftlicher Beiträge zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise beschränkt; die Anwendungsfälle zeigen, daß deren Einsatzbereich die gesamte Breite wirtschaftlichen Handelns, also auch den privaten Bereich, betrifft.

Wenn man bedenkt, wie sehr die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch betriebswirtschaftliche Randbereiche (h.B. Mitunternehmerschaft) und nicht-betriebliche Fragen betrifft, dann ist dies eine erste große Einschränkung.

Allerdings sind bei einzelnen nicht-betrieblichen Fragen betriebswirtschaftliche Aussagen übertragbar, also mittelbar anwendbar. Für diese stellt das Programm der Betriebswirtschaftslehre ex definitione keine Beschränkung dar, vielmehr findet durch das Programm gerade die Trennung in unmittelbar und mittelbar anwendbare Beiträge statt.

sen zum Scheitern verurteilt, die zwar eine Annäherung an die gesuchten Erkenntnisse über die Beschaffenheit realer Zusammenhänge darstellen, aber auf Grund vorgegebener Erkenntnisobjekte keinen fachspezifischen Bezug besitzen."

BUDÄUS, D.: Betriebswirtschaftslehre und Wissenschaftstheorie, in: ZfB 1972, S. 373-375, hier S. 373.

1) Vgl. HEINEN, E.: Der entscheidungsorientierte Ansatz, a.a.O.

2) Vgl. HEINEN, E.: Einführung, a.a.O., S. 12 und 18 ff.

3) HEINEN, E.: Der entscheidungsorientierte Ansatz, a.a.O., S. 22; vgl. ferner SCHWARZ, H.: Erkenntnisse verschiedener wissenschaftlicher Disziplinen und Unternehmensführung, in: Wissenschaftliche Betriebsführung und Betriebswirtschaftslehre, FS f. Schnutenhaus R., Hrsg.: Kroeber-Riel und Meyer W., Berlin 1969, S. 89-98.

12. Beschränkungen aus der tatsächlichen Durchführung des Programms der Betriebswirtschaftslehre

Beschränkungen ergeben sich weiter dort, wo grundsätzlich im Programm der Betriebswirtschaftslehre enthaltene Probleme bisher keine oder zu geringe Beachtung in der tatsächlichen¹⁾ Forschungsarbeit gefunden haben.

Die allgemeine Betriebswirtschaftslehre erweckt zum Teil den Eindruck einer Betriebswirtschaftslehre der Großunternehmung oder wie Schneider formuliert, der "Industriebetriebslehre einer Maschinenbau-Aktien-Gesellschaft".²⁾ Nun ist das insofern übertrieben, als der größte Teil der betriebswirtschaftlichen Aussagen nicht von der Unternehmensgröße oder Art der Unternehmung abhängig ist. Die Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Arbeit sind meist ohne größere Schwierigkeiten auf die Verhältnisse bei kleineren und mittleren Unternehmen übertragbar. Die Kritik an der Betriebswirtschaftslehre wird aber gestützt durch die Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in deren Rahmen Einzelfragen bezüglich personenbezogener Unternehmen und insbesondere Familienunternehmen auf weitgehend fehlende betriebswirtschaftliche Ergebnisse stießen. Dabei wird man davon ausgehen müssen, daß es sich in der Mehrzahl der betroffenen Fälle um Klein- oder Mittelbetriebe handelte. Der Hinweis auf die Familienunternehmen zeigt weiter, daß es nicht nur um die Größe als Kriterium von Besonderheiten geht, sondern auch strukturelle Aspekte hinzutreten. Die mögliche Übertragbarkeit allgemeiner betriebswirtschaftlicher Aussagen und Grundsätze auch auf Spe-

1) Auf die mögliche Abweichung von Gegenstand und tatsächlichem Programm weist auch Wöhe hin, wenn er ausführt: "... ist es mit der Definition des Objektes allein nicht getan, entscheidend ist letzten Endes, welche Probleme tatsächlich Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Forschung sind". WÖHE, G.: Methodologische Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Meisenheim an der Glan 1959, S. 29.

2) Vgl. SCHNEIDER, D.: Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung, ZfHf 1967, S. 206-230, hier S. 207; zustimmend WACKER, H.: Methodologisch-systematische Probleme des Revisions- und Treuhandwesens sowie der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, BFuP 1970, S. 321-352, hier S. 345.

zialfälle sollte aber so lange nicht befriedigen, als nicht auch umgekehrt geklärt ist, ob es daneben nicht auch besondere betriebswirtschaftliche Probleme solcher Unternehmen gibt. Die im Zusammenhang mit der Anerkennung von Mitunternehmerschaften aufgetauchten Fragen bestätigen dies deutlich.

2. Beschränkungen infolge unterschiedlicher Zwecksetzungen und Methoden

Neben den bisher aufgezeigten Beschränkungen aus dem Programm der Betriebswirtschaftslehre können weitere Beschränkungen in zweckbezogenen und methodischen Unterschiedlichkeiten der Betriebswirtschaftslehre einerseits und der Rechtsprechung andererseits vermutet werden. Sofern dies zutrifft, ist die Verwendbarkeit betriebswirtschaftlicher bzw. betriebswirtschaftlich-steuerlicher Erkenntnisse für den Bereich der Rechtsprechung eingeschränkt.

21. Unterschiedliche Zwecksetzungen in Betriebswirtschaftslehre und Rechtsprechung

Zweck der betriebswirtschaftlichen Forschung ist es, Wissen über ihr Erkenntnisobjekt, den Betrieb, zu gewinnen und dieses Wissen auf praktische Problemstellungen anzuwenden. Ähnlich sieht es Gutenberg¹⁾, wenn er als Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre vorschlägt, "den inneren Zusammenhang zwischen den betrieblichen Dingen sichtbar zu machen und betriebswirtschaftlich wichtige Einzeltatbestände gedanklich bis in ihre letzten Konsequenzen hinein zu verfolgen."

1) GUTENBERG, E.: Zum "Methodenstreit", in: ZfhF 1953, S. 327-355, hier S. 341.

Die Zwecksetzung der Rechtsprechung stellt sich demgegenüber inhaltlich anders dar. Sie will nicht sämtliche Aspekte eines Sachverhalts in aller Grundsätzlichkeit erklären, sondern ausschließlich die für die Rechtsfindung erheblichen Elemente untersuchen. Der Zweck der Rechtsprechung ist auf den Vorgang der Subsumtion gerichtet, auf die Zuordnung eines Sachverhalts zum abstrakten Tatbestand, nicht dagegen - und dies gilt vor allem für das Steuerrecht - auf die Erklärung von Wirkungszusammenhängen im Sachverhalt.

Die Aufgabe, Recht zu sprechen, hat zu einem streng geordneten System normativer Bedingungen geführt, die einen zwingenden Rahmen für die Rechtsprechung bilden. Nur innerhalb dieses Rahmens können betriebswirtschaftliche Erkenntnisse Beachtung finden.

22. Unterschiedliche Methoden als Folge unterschiedlicher Zwecksetzungen

Zur Erfüllung seiner wissenschaftlichen Aufgaben ist es dem Wissenschaftler in gewissem Umfang freigestellt, wie er Begriffe und Modelle bildet.

Die Freiheit in der Begriffsbildung,¹⁾ der zwar der Vorteil zugesprochen wird, Begriffe entsprechend dem Zweck der Untersuchung auszuwählen und zu bestimmen, führt aber dazu, daß die Betriebswirtschaftslehre zu keiner einheitlichen Terminologie²⁾ findet. Betriebswirtschaftliche Aussagen können

1) Vgl. beispielhaft Glöckner für den Begriff der Betriebsgröße, für den es keine intersubjektiven Kriterien gibt, sondern der nur subjektiv und zweckentsprechend festzulegen ist, GLÖCKNER, H.P.: Über das Finden von Begriffen, Diss. Berlin 1962, S. 178.

Zu Typen und Typenbildung vgl. TIETZ, B.: Bildung und Verwendung von Typen in der Betriebswirtschaftslehre, Schriften zur Handelsforschung Nr. 13, Köln u.a. 1960, Typen werden durch die Auswahl bestimmter Merkmale gebildet, die von dem auswählenden Subjekt (dem Wissenschaftler) und dem Untersuchungszweck abhängt, S. 53 f.

2) Vgl. WÖHE, G.: Methodologische Grundprobleme, a.a.O., S. 26.

so trotz gleicher Formulierung verschiedene Inhalte und von einander abweichende Gewichtungen darstellen. Auf diese Weise wird die Vergleichbarkeit betriebswirtschaftlicher Ergebnisse und Aussagen erschwert, was besonders für den nicht mit der betriebswirtschaftlichen Materie Vertrauten, den Richter, ein echtes Problem ergeben kann.

Als weiterer Aspekt kommt bei wirtschaftswissenschaftlichen Untersuchungen hinzu:¹⁾

"Die Umgangssprache der betrieblichen Praxis ist für diese Zwecke nur bedingt tauglich und liefert für eine exakte wissenschaftliche Analyse empirischer Probleme ein sehr mangelhaftes Handwerkszeug. ... Die betriebswirtschaftliche Forschung ist daher gezwungen, eine theoretische Sprache zu entwickeln, die von den genannten Mängeln frei ist."

Eine praxisferne Terminologie führt aber dazu, daß betriebswirtschaftliche Aussagen nicht immer auf konkrete Sachverhalte der Praxis übertragen werden können. Um Fragen unmittelbarer wirtschaftlicher Realität handelt es sich aber in den meisten Fällen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Neben der freien Begriffswahl sieht die Betriebswirtschaftslehre auch weitgehende Freiheiten in der Entwicklung von Modellen und Theorien²⁾ vor.

Theorien und Modelle werden im allgemeinen durch ein mehr oder weniger großes Maß an Abstraktion³⁾ gewonnen. Hill⁴⁾ weist mit Recht darauf hin,

1) HEINEN, E.: Einführung, a.a.O., S. 16.

2) Zu dem Verhältnis Modell und Theorie siehe ALBERT, H.: Probleme der Theoriebildung, in: Die Einheit der Gesellschaftswissenschaften, Hrsg.: Albert, H., Tübingen 1964, S. 3-70, insb. S. 27 ff.

3) Vgl. VELLGUTH, H.K.: Das Modell in der betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis - gestern und heute - in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, FS f. H. Rätsch, Hrsg.: Mellerowicz K. u. Bankmann J., Stuttgart 1966, S. 69-82, hier S. 74 f.; MOXTER, A.: Methodologische Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Köln u.a. 1957, S. 50 f.; HILL, W.: Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 169 ff.; KOSIOL, E.: Bausteine der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Methodologie, Grundlagen und Organisation, Berlin 1973, S. 93.

4) Vgl. HILL, W.: Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft, Zürich u.a. 1957, S. 169 f.

daß auch auf rechtlicher Seite Abstraktionen vorgenommen werden, indem "immer nur auf die rechtsrelevanten Tatsachen abgestellt wird". Daraus folgt aber, daß betriebswirtschaftliche Aussagen nur dann im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Anwendung finden können, wenn sie nicht gerade durch Abstraktion von Faktoren gewonnen werden, auf die es der rechtlichen Seite gerade ankommt. Es handelt sich aber häufig um Einzelheiten und Detailfragen, die steuerrechtlich relevant sind. Gerade diese Einzelheiten und Ausprägungsformen der wirtschaftlichen Vielschichtigkeit sind es aber, von denen die Betriebswirtschaftslehre zur Bildung praktikabler Modelle und Typen abstrahieren muß. Für sie ist die Bildung von Modellen und Typen und die Argumentation mit diesen typischen Ausprägungsformen eine unerläßliche Notwendigkeit zur Ordnung der wirtschaftlichen Vielschichtigkeit.

Die Modell- und Typenbildung verhindert aber gleichzeitig, daß die Betriebswirtschaftslehre jemals die Detailliertheit der Steuerrechtsprechung erreicht. So ist es für die Betriebswirtschaftslehre im wesentlichen ausreichend, wenn sie ganz allgemein vom Arbeitslohn spricht oder mit einem grob abgegrenzten Typ des Unternehmers arbeitet. Für das Steuerrecht ist das aber, wie die Anwendungsfälle gezeigt haben, unzureichend. Die Steuerrechtsprechung muß gerade auf weitreichende Typenbildung und Typisierung verzichten.¹⁾

Auf der anderen Seite ist es für die Betriebswirtschaftslehre unmöglich und auch vielfach ohne wissenschaftlichen Gewinn, den steuerrechtlichen Einzelfragen in ihrer tiefgehenden Differenzierung zu folgen.

1) Dies zeigt gerade die weitgehende Ablehnung der Typisierungslehre; vgl. dazu KAISER, J.: Über die pseudowirtschaftliche Betrachtungsweise durch die Typisierungslehre, StW 1961, Sp. 269-280 HAUSSMANN: Für und wider, a. a. O., Sp. 772 f.; BROCKHOFF, H.: Grundlagen und Grenzen der Typisierung im EStR, StBJB 1963/64, S. 317-346; SCHIFFBAUER: Die Typisierungslehre im Steuerrecht, StBJB 1953/54, S. 178-206.

Die Betriebswirtschaftslehre in ihrer heutigen Gestalt geht bei ihren Untersuchungen häufig von unterschiedlichen Prämissen aus. Zu diesen Prämissen gehören Aussagen darüber, welche Ziele als gegeben angenommen werden. Besonders deutlich zeigt sich dies im Zusammenhang mit den "Bilanztheorien"¹⁾, wo unterschiedliche Grundannahmen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, so daß die Rechtsprechung vor das bereits festgestellte Problem eines "Überangebots" an betriebswirtschaftlichen Aussagen gestellt wird. Kritisch muß hiergegen eingewandt werden, daß, solange die einzelnen Annahmen nicht durch empirische Untersuchungen überprüft und gegebenenfalls eliminiert werden, die Existenz unterschiedlicher Theorien nur schwer vermieden werden kann. Damit wird letztlich der Zweck wissenschaftlicher Tätigkeit, die Anwendbarkeit betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse auf reale Problemstellungen, in Frage gestellt.

Im Gegensatz zur Betriebswirtschaftslehre kann sich die Steuerrechtsprechung nicht wechselnder Theorien bedienen, da sie Gerechtigkeit und Rechtssicherheit zu verwirklichen sucht. Sie muß vielmehr bei unterschiedlichen betriebswirtschaftlichen Aussagen eine Aussage für verbindlich erklären.

Welche Theorie für verbindlich erklärt wird, hängt von den angewandten Kriterien ab. Die Untersuchung von Anwendungsfällen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hat die Kriterien im wesentlichen bereits aufgezeigt. Sie sollen hier noch eine zusammenfassende Würdigung erfahren. Erstes und oberstes Kriterium ist das Gesetz selbst. Wie die Auseinandersetzung um die Aktivierung und den Ansatz der Herstellungskosten gezeigt hat, ist das

1) Unterschiedliche Zwecksetzungen sieht Busse v. Colbe auch bei dem Ansatz der Herstellungskosten gegeben, und zwar aus den unterschiedlichen Aufgaben von Kostenrechnung und Bilanz heraus, vgl. dazu NIEMANN, U.: Herstellungskosten, Bericht über eine Podiumsdiskussion, StBJB 1968/69, S. 429-437, hier S. 431.

Gesetz aber in vielen Fällen nicht in der Lage, die Auswahl unter relevanten Aussagen eindeutig zu steuern. Hier entsteht somit ein Freiheitsraum für die richterliche Entscheidung. Dieser Freiheitsraum wird durch die Förderung der Rechtssicherheit weiter eingeschränkt, und zwar insofern, als eine einmal für verbindlich erklärte betriebswirtschaftliche Theorie nicht ohne weiteres durch eine andere ersetzt werden kann, sondern dies neuer Erkenntnisse, Begründungen und möglichst weitgehender wissenschaftlicher Übereinstimmung bedarf. Auf der anderen Seite sollte aber der Fortschritt in den betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen nicht vollständig unberücksichtigt bleiben oder deren Auswirkungen in der Praxis durch eine unbewegliche Rechtsprechung gar verhindert werden. Der Fortschritt betriebswirtschaftlicher Ergebnisse und ihre Berücksichtigung in der Praxis erscheinen so als Hilfskriterien.

Betriebswirtschaftliche Ergebnisse können darüber hinaus in der Steuerrechtsprechung nur dann Berücksichtigung finden, wenn sie ein gewisses Mindestmaß an Praktikabilität besitzen. Die Steuerrechtsprechung bedarf für eine sichere Rechtsanwendung möglichst konkreter Aussagen, betriebswirtschaftliche Aussagen sollten also einen möglichst eindeutigen Maßstab abgeben. Eine totale Relativierung betriebswirtschaftlicher Theorien durch sozialpolitische Verhaltensanalysen macht betriebswirtschaftliche Aussagen schwerer verwertbar für die Rechtsprechung. Das Kriterium der Praktikabilität spricht aber auch gegen eine allzu dogmatische Handhabung betriebswirtschaftlicher Theorien. Littmann führt zu den Bilanztheorien in diesem Zusammenhang aus:¹⁾

"Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung dienen dazu, einen wirtschaftlich vernünftigen Gewinn zu errechnen. Es geht nicht um einen in jeder Beziehung dogmatisch lupenreinen Gewinn."

1) LITTMANN, E.: EStR, a. a. O., S. 236.

3. Formale Gesichtspunkte eines betriebswirtschaftlichen Beitrags

Beiträge der Betriebswirtschaftslehre im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Entscheidung im Einzelfall besitzen neben einer sachlich-inhaltlichen Seite eine formale Seite, d.h. sie besitzen bestimmte oder mögliche Abläufe und sie können in mehr oder weniger spezifizierter Form gegeben werden.

31. Primäre Aktivitäten der juristischen Seite

Geht man davon aus, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise als ein Grundsatz der Rechtsanwendung im Veranlagungs- bzw. finanzgerichtlichen Verfahren zur Anwendung kommt, dann treten Fragen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuerst auf juristischer Seite auf. Das heißt die Betriebswirtschaftslehre erfährt im allgemeinen erst durch Veröffentlichungen von den meisten sich ergebenden Problemstellungen, insbesondere durch veröffentlichte Urteile der Finanzgerichte. In den allermeisten Fällen handelt es sich dabei um bereits entschiedene Fragen. Daraus folgt, daß aufgrund des Informationsvorsprunges von Finanzverwaltung und Steuerrechtsprechung die primären Aktivitäten auf juristischer Seite liegen und damit auch im Regelfall die Bewirkung eines betriebswirtschaftlichen Beitrags von dort angeregt werden muß. Dies wird vor allem dann so gesehen werden müssen, wenn die Betriebswirtschaftslehre noch zur Lösung des gerade anstehenden Falles beitragen soll. Nur dann, wenn ein ähnlicher Fall bereits einmal zur Entscheidung anstand, kann es anders sein, nämlich wenn das Problem auf diese Weise der Betriebswirtschaftslehre und besonders der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bekannt ist und auch Lösungsansätze daraufhin aufgezeigt wurden. Dasselbe gilt für alle jene Fälle, in denen die Fragestellung derjenigen in der betriebswirtschaftlichen Theorie analog ist und somit betriebswirtschaftliche Aussagen ohnehin vorliegen.

32. Anwendung betriebswirtschaftlicher Ergebnisse oder gutachterliche
Aussage im Einzelfall

Betriebswirtschaftliche Aussagen können auf verschiedene Art der Rechtsprechung zur Verfügung stehen bzw. gestellt werden. Zum einen ist es möglich, daß bereits betriebswirtschaftliche Ergebnisse und Grundsätze existieren, die auf die Problemstruktur des konkreten Einzelfalles anwendbar sind. Je kongruenter die Fragestellungen auf betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Seite sind, um so eher sind betriebswirtschaftliche Erkenntnisse in der Lage, zur Lösung steuerlicher Fragen beigezogen zu werden. In diesen Fällen wird auch die juristische Seite ohne unmittelbare Hinzuziehung eines Betriebswirtes selbst in der Lage sein, die betriebswirtschaftlichen Aussagen zu bewerten. Je weniger kongruent die Problemstellungen sind, desto schwieriger wird es, relevante betriebswirtschaftliche Aussagen überhaupt zu erkennen und sie dann auch auf die abweichende Problemstellung des Einzelfalles zu übertragen. Hier wird es in vielen Fällen nicht mehr ohne die unmittelbare Hilfe von Fachvertretern gehen.

Dies führt dann zu der speziellen Art eines betriebswirtschaftlichen Beitrags in Form von Gutachten. Ein gutachterlicher Beitrag kann von Finanzämtern und Finanzgerichten herbeigeführt werden gemäß § 206 AO und § 81 FGO, aber auch vom Steuerpflichtigen, wie § 107a AO zeigt. Das Gutachten muß ausgearbeitet und schriftlich begründet sein und ein hinreichend begründetes Ergebnis aufweisen.¹⁾ Werden betriebswirtschaftliche Beiträge in Form von

1) Vgl. KÜHN-KUTTER: AO, a.a.O., S. 102; siehe ferner HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: Kommentar zur RAO, 1.-6. Aufl., 64. Lfg. 1970, Köln, § 107a AO Anm. 16; zum Begriff des Gutachtens siehe auch PAUL, S.: § 34 Abs. 4 EStG 1957 und die Besteuerung der von freiberuflich tätigen Rechtsanwälten und Ärzten erstatteten Gutachten, Diss. Bochum 1959.

Gutachten erbracht, so tritt, wenn man Tipke-Kruse¹⁾ folgt, wieder ein personales Kriterium hinzu, indem die Erstattung eines Gutachtens danach eine abgeschlossene wissenschaftliche Ausbildung voraussetzt. Gutachterliche Beiträge werden sich immer dann empfehlen, wenn es um die Entscheidung eines laufenden Verfahrens geht und brauchbare, explizit formulierte betriebswirtschaftliche Ergebnisse nicht vorliegen.

In diesem Zusammenhang ist auch noch auf die Tatsache hinzuweisen, daß bei finanzgerichtlichen Verfahren des öfteren Stellungnahmen von Wirtschaftsverbänden, insbesondere des "Deutschen Industrie- und Handelstages", beigezogen werden.²⁾ Diese Stellungnahmen geben die Meinung der beteiligten Wirtschaft wieder, vertreten also weitgehend deren Interessen, sind aber keineswegs - so begrüßenswert sie auch sein mögen - mit einem Beitrag der Betriebswirtschaftslehre zu verwechseln, den sie wohl auch in vielen Fällen zu ersetzen nicht in der Lage sein dürften. Die Betriebswirtschaftslehre kann als unabhängige Wissenschaft objektivere Beurteilungen abgeben als dies bei der beteiligten Wirtschaft der Fall ist und sein soll.

B. Möglichkeiten zu einer Überwindung der Beschränkungen

Geht man davon aus, daß es wünschenswert wäre, zu möglichst vielen Fragen, die sich im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellen, brauchbare betriebswirtschaftliche Aussagen verfügbar zu haben, so kann die Betriebswirtschaftslehre nur dann einen größeren Beitrag leisten, wenn die aufgezeigten Beschränkungen verringert werden. Demzufolge müssen alle Überlegungen an den aufgezeigten Beschränkungen ansetzen.

1) Vgl. TIPKE-KRUSE: AO, a.a.O., Bd. I, 16. Lfg., S. 284.

2) BStBl 1970 II, S. 264, hier S. 265 f., a.a.O.; ferner BStBl 1957 III, S. 139, Urt. I D 1/56 S vom 27.11.1956.

1. Die Möglichkeit einer gemeinsamen theoretischen Basis

Wenn sich mit der Steuerrechtsprechung und der Betriebswirtschaftslehre vom Wissenschaftsinhalt her unterschiedliche Systeme gegenüberstehen, so kommt der Gedanke auf, ob es nicht möglich wäre, über eine gemeinsame theoretische Grundlage und deren Weiterentwicklung zu kompatiblen, also in beiden Systemen verwendbaren Aussagen zu kommen. Geht man davon aus, daß beide im wesentlichen auf wirtschaftliches Handeln bezug nehmen, so wäre nach einer allgemeinen Theorie wirtschaftlichen Handelns zu fragen. Eine derartige Theorie könnte auch grundlegend für eine Theorie der Unternehmung und eine Theorie der Haushalte sein.¹⁾

Nun besitzt die Betriebswirtschaftslehre heute durchaus eine derartige Theorie, und zwar in der Entscheidungstheorie. Eine allgemeine Theorie des Handelns muß im wesentlichen Entscheidungstheorie sein, da die aktive Handlung nur noch Vollzug der Entscheidung ist. Es ist der Betriebswirtschaftslehre weiter gelungen, ein Aussagensystem zu entwickeln, das weitgehend auf dieser theoretischen Grundlage aufbaut, nämlich eine entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre.

Die Bedeutung dieses grundlegenden Ansatzes für das Steuerrecht und speziell für die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist aber weit geringer. Die Entscheidungstheorie ist dort, wo sie als grundlegende Theorie notwendig allgemein ist, für die Beantwortung steuerrechtlicher Einzelfragen nicht brauchbar. Die Konkretisierung dieses Ansatzes in soziologischer, politischer und psychologischer Hinsicht hat darüber hinaus zu einer starken Relativierung betriebswirtschaftlicher Aussagen geführt, die auf steuerrechtlicher Seite, wie die Frage um die wesentliche Beteiligung gezeigt hat, nicht in der Lage sind, einen Sachverhalt mit Sicherheit zu bestimmen.

1) Vgl. KOCH, H.: Über eine allgemeine Theorie des Handelns, in: Zur Theorie der Unternehmung, FS f. Gutenberg, E., Hrsg.: Koch, H., Wiesbaden 1962, S. 367-423, hier S. 371.

Weiter ist zu beachten, daß eine gemeinsame theoretische Basis noch nicht notwendig zu kompatiblen Einzelaussagen führen muß, sondern nach wie vor über die Brauchbarkeit betriebswirtschaftlicher Aussagen im Steuerrecht Zweck und Methode der Systeme als solche entscheiden. Damit hängt zusammen, daß die Betriebswirtschaftslehre die Entscheidung insgesamt interessiert, das Steuerrecht hingegen in erster Linie am Ergebnis anknüpft.

Trotz dieser Einwände sollten sich beide Seiten um eine stärkere theoretische Fundierung ihrer grundsätzlichen Beziehungen und auch Unterschiede bemühen, da ein klarer theoretischer Hintergrund letzten Endes das Verhältnis im Einzelfall erleichtert.

2. Möglichkeiten in bezug auf das Programm der Betriebswirtschaftslehre

Erste Beschränkungen für einen Beitrag der Betriebswirtschaftslehre zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise haben sich wie gezeigt durch das Programm der Betriebswirtschaftslehre, nämlich die enge begriffliche Fassung des Erkenntnisobjektes "Betrieb" ergeben. Diese Beschränkung legt es nahe zu prüfen, inwieweit hier ein anderer Ansatz möglich und in bezug auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfolgversprechend ist.

Es gab in der Betriebswirtschaftslehre immer wieder Ansätze, die sich gegen eine Beschränkung der Untersuchungen auf Produktionswirtschaften wandten, denn letzten Endes erscheinen die Untersuchungen der wirtschaftlichen Seite des Lebens unvollständig, wenn so zentrale Gebilde wie die privaten Haushaltungen unberücksichtigt bleiben. Bereits eine weite Fassung des Betriebsbegriffes erweitert die Menge der Untersuchungsobjekte um die privaten Haushaltungen.¹⁾ Vielfach wird zwischen ursprünglichen Betrieben (den

1) Vgl. KOSIOL, E.: Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 256; ferner HASENACK: Privathaushalt, Betriebslehre, Einzelhandel,

Haushaltungen) und abgeleiteten Betrieben (den Unternehmungen) unterschieden.¹⁾ Aber selbst dort, wo die Betriebswirtschaftslehre im wesentlichen in ihrer bisherigen Extension gesehen wird, wird die Notwendigkeit einer verstärkten Beschäftigung mit den privaten Haushaltungen erkannt. So spricht Wöhe²⁾ von einer noch zu entwickelnden Haushaltswirtschaftslehre, sieht also in der Erforschung der Haushaltungen durchaus eine echte Aufgabe.³⁾ Betriebswirtschaftslehre und Haushaltswirtschaftslehre wären als Teilbereich einer Wissenschaft von den Einzelwirtschaften denkbar. Wichtig ist, daß der Haushalt nicht nur insoweit untersucht wird, als er in bezug auf die Unternehmung als Abnehmer Interesse verdient, sondern vielmehr als eigenes Forschungsobjekt⁴⁾ gesehen wird.

Diese Ansätze zu einer verstärkten Einbeziehung der Haushaltungen in wirtschaftswissenschaftliche Untersuchungen sind aber niemals wesentlich über das Stadium lediglich programmatischer Beachtung hinausgekommen.

Näher mit dem Haushalt hat sich einzig die allgemeine Wirtschaftstheorie

BFuP 1952, S. 154-158, insb. S. 154; ROSE, G.: Die Steuerbelastung, a.a.O., S. 20; ferner LINHARDT, H.: Der Betrieb als Kapitalanlage oder als lebende Einheit, ZfB 1954, S. 257-270, hier S. 258, Linhardt schließt aber die Untersuchung der Haushalte als Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre aus, vgl. LINHARDT, H.: Die Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1955, S. 129-141, hier S. 130.

- 1) Diese Unterscheidung geht zurück auf NICKLISCH: Die Betriebswirtschaft, 7. Aufl., Stuttgart 1932, S. 175, genauso SEYFFERT, R.: Über Begriff, Aufgaben und Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Stuttgart 1957, S. 10 f.; SEISCHAB, H.: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, a.a.O., S. 16.
- 2) Vgl. WÖHE, G.: Methodologische Grundprobleme, a.a.O., S. 240.
- 3) Raffée hält die Untersuchung der Haushalte für erforderlich, um die "notwendige Verflechtung der Betriebswirtschaftslehre mit der Bedarfsdeckung der Gesamtheit herzustellen"; RAFFÉE, H.: Der private Haushalt als Forschungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfbF 1966, S. 179-195, hier S. 195.
- 4) Vgl. RAFFÉE, H.: Der private Haushalt, a.a.O., S. 195.

der Volkswirtschaftslehre befaßt, allerdings in erster Linie unter dem Gesichtspunkt des Verbrauchers.¹⁾ Dieser Ansatz folgt aus dem Inhalt der Volkswirtschaftslehre, die auf die Gesamtwirtschaft orientiert ist und für die somit das Konsumentenverhalten²⁾ der Haushaltungen von Bedeutung ist. Daraus folgt aber, daß der Haushalt dort nicht als eigenes Forschungsobjekt angesehen wird, also alle Komponenten und Erscheinungen einer Untersuchung unterzogen werden. Damit können diese Ansätze in keiner Weise eine derartige systematische Durchdringung der Erscheinung "Haushalt" herbeiführen, wie es der Betriebswirtschaftslehre für den Betrieb gelungen ist.

Die Bedeutung einer echten Untersuchung von Haushaltungen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise würde eine grundsätzliche programmatische Beschränkung beseitigen.

Da für eine wirtschaftliche Erforschung des privaten Haushalts bisher keine ernsthaften Ansätze sichtbar sind, erscheint es realistischer und erfolgversprechender nach Maßnahmen zu suchen, die dem bisherigen System der Betriebswirtschaftslehre konformer sind. Eine Möglichkeit wäre, daß sich die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als der steuerlich relevante Teil der Betriebswirtschaftslehre stärker problemorientiert zeigt. Wenn die betriebswirtschaftliche Steuerlehre ihre Aufgabe auch darin sieht, betriebswirtschaftlichem Denken auf steuerrechtlicher Seite Eingang zu verschaffen, so kann sie sich nicht länger auf die "traditionellen" Fragen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, wie Herstellungskosten oder Bilanzfragen, beschränken, sondern muß an eben den Problemen ansetzen, die sich auf steuerrechtlicher Seite stellen. Diese Probleme treten am deutlichsten in der Steuerrechtsprechung hervor als dem Bereich, der der Austragung von Interessen- und Meinungs-

1) Vgl. PAULSEN, A.: Allg. Volkswirtschaftslehre II, Göschen Band 1170, Berlin 1958, S. 6 ff.; ferner SCHNEIDER, E.: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. II, Tübingen 1964, S. 4 ff., 9. Aufl.

2) Vgl. SCHMÖLDERS, G.: Der private Haushalt als Gegenstand der Verhaltensforschung, in: Die Finanzen des privaten Haushalts, FS v. Kaminsky W., Hrsg.: Schneider F., Frankfurt 1969, S. 45-56.

gegensätzen dient. Die in diesem Bereich auftretenden Fragen führen aber notwendigerweise zu einem verstärkten Eingehen auf strukturelle Unterschiede und Ausprägungsformen der realen Wirtschaft. Es erfordert keine grundlegenden programmatischen Entscheidungen, wenn sich die betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit Familiengesellschaften oder Realteilungen befassen würde und darauf wirtschaftliche Denkansätze anzuwenden versuchte.

Da sich betriebswirtschaftliche Ansätze auch, wie die Anwendungsfälle gezeigt haben, auf nicht-betriebliche Fragen übertragen lassen, sollte die betriebswirtschaftliche Steuerlehre auch auf diese Bereiche vordringen.

Wie die Anwendungsfälle der wirtschaftlichen Betrachtungsweise deutlich gezeigt haben, entstehen vielfach Probleme mit dem wirtschaftlichen Gehalt rechtlicher Begriffe und Rechtsfiguren. Zweifelsfrei ist deren Durchdringung eine Aufgabe der Rechtswissenschaft. Da aber mit jeder Rechtsfigur ein wirtschaftlicher Gehalt verbunden ist, wäre eine stärkere Beschäftigung mit jenen auch auf seiten der Wirtschaftswissenschaften angebracht. Stützel¹⁾ hat in einer Untersuchung zur Theorie der Bestandshaltung gezeigt, daß es unzureichend und realitätsfern ist, davon auszugehen, daß jeder Bestand in Form des Eigentums gehalten wird. Wann aber hat sich die Betriebswirtschaftslehre schon mit der betriebswirtschaftlichen Bedeutung von Miete, Pacht oder Nießbrauch beschäftigt? Die Frage, wo "im Einzelfall Vorteile und Nachteile der Bestandshaltung in dieser oder jener Rechtsform"²⁾ liegen, ist aber auch eine ökonomische und nicht nur juristische Frage. Wenn die heutige Betriebswirtschaftslehre in ihrem Streben nach Erkenntnis gegenüber anderen Disziplinen offener geworden ist, so darf das nicht länger nur für Bereiche wie Soziologie oder Psychologie, sondern muß auch für das Recht gelten.³⁾

1) Vgl. STÜTZEL, W.: Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaft, a.a.O., S. 27-50.

2) Ebenda, S. 38.

3) Vgl. dazu auch STÜDEMANN, K.: Rechtsunsicherheit als betriebswirtschaftliches Problem, in: Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 101-132, insb. S. 101 f.

3. Möglichkeiten in bezug auf die Methode

Es hat sich gezeigt, daß die angewandten betriebswirtschaftlichen Methoden es unmöglich machen, zu eindeutigen und einheitlichen Aussagen zu kommen. Diesbezügliche Änderungen können letzten Endes nur in langwieriger Grundlagenarbeit herbeigeführt werden und deshalb an dieser Stelle nicht weiter verfolgt werden.

Da die unterschiedlichen Methoden und Modelle der Betriebswirtschaftslehre zu einem gerade für Fachfremde verwirrenden Meinungsbild dieser Wissenschaft führen, wird das Problem unterschiedlicher betriebswirtschaftlicher Meinungen damit auch zu einem Problem der Information. Der Steuerrechtsprechung wäre daher bereits gedient, wenn sie einen Überblick über betriebswirtschaftliche Aussagen vermittelt erhielte. Dieser Überblick kann dabei nur bezogen auf einzelne Problemstellungen oder Problemkomplexe gegeben werden.

In einer Zeit zunehmender Komplexität der wirtschaftlichen Zusammenhänge muß dabei einem Hinweis Thomas¹⁾ wieder Aufmerksamkeit gezollt werden, der feststellte:

"Nach § 35 AO 1919 und § 55 AO 1931 mußte mindestens die Hälfte der Mitglieder des RFH die Befähigung zum Richteramt erlangt haben. Es bestand also z.B. die Möglichkeit, solche Betriebswirte, die auch zur Entscheidung schwieriger Rechtsfragen imstande waren, heranzuziehen."

Es sollte, auch wenn diese Handhabung heute nicht mehr möglich ist, doch zumindest von juristischer Seite geprüft werden, ob im Rahmen von steuer-

1) THOMA, G.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht, StBJB 1966/67, S. 9-17, hier S. 11, Fußn. 2.

rechtlichen Verfahren mit wirklich wirtschaftlichen Problemstellungen nicht in verstärktem Maße Betriebswirten eine beratende Stellung zuerkannt werden kann. Diese Betriebswirte könnten dann den informativen Kontakt zwischen Steuerrecht und betriebswirtschaftlichem Wissen ermöglichen. Überlegenswert wäre aber auch die Errichtung eines informativen Organs beim BFH selbst, das etwa als betriebswirtschaftlicher Beirat von sich aus betriebswirtschaftliche Gedanken in die steuerrechtliche Diskussion einzuführen vermag.

ER G E B N I S

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, so wie sie in dieser Arbeit gesehen wurde und sich auch in ihrem schlagwortartigen Charakter darstellt, ist ein Problem der Steuerrechtsprechung. Ihre Aufgabe ist in der Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts von Gesetz und Sachverhalt zu sehen. Es sollte nur dort von wirtschaftlicher Betrachtung gesprochen werden, wo es sich um Überlegungen mit wirklichem ökonomischen Gewicht handelt. Damit wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise lenkbar und begrenzbare. Für eine so verstandene wirtschaftliche Betrachtungsweise muß dann aber auch die Betriebswirtschaftslehre als unterstützender Bereich anerkannt werden. Die Möglichkeit sinnvoller Beiträge konnte an einer Reihe von Problemzusammenhängen veranschaulicht werden.

Diese Arbeit hat aber auch gezeigt, daß das Zusammenwirken von Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Beschränkungen unterliegt, die zum Teil in der Unterschiedlichkeit der beiden Systeme liegen, zum Teil aber auch aus nicht notwendigen Denkgewohnheiten der beiden Bereiche resultieren.

Für die betriebswirtschaftliche Steuerlehre gilt es ferner und vor allem, die grundsätzliche Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erkennen, und zwar nicht nur der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Institut der Steuerrechtsprechung, sondern auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im weiteren Sinne, die auch in den Steuergesetzen selbst ihren Niederschlag gefunden hat, wie z.B. § 6b EStG zeigt. Nur dort wo der Steuergesetzgeber wirtschaftliche Gedanken berücksichtigt oder im Rahmen der Steuerrechtsprechung die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Tragen kommen kann, können betriebswirtschaftliche Überlegungen Raum greifen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im weiteren Sinne ist damit die entscheidende und einzige Brücke zwischen Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	:	Absatz
AG	:	Aktiengesellschaft
AktG	:	Aktiengesetz
AO	:	Abgabenordnung
BB	:	Der Betriebsberater
Bd.	:	Band
BFH	:	Bundesfinanzhof
BFuP	:	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI	:	Bundesgesetzblatt
BStBl	:	Bundessteuerblatt
BVerfG	:	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	:	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	:	Der Betrieb
DStR	:	Deutsches Steuerrecht
DStZ	:	Deutsche Steuerzeitung
EFG	:	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	:	Erbschaftsteuergesetz
EStG	:	Einkommensteuergesetz
EStR	:	Einkommensteuerrecht
FR	:	Finanz-Rundschau
FS	:	Festschrift
GewStG	:	Gewerbsteuergesetz
GmbH	:	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	:	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HFR	:	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
Info	:	Die Information
JfStR	:	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KG	:	Kommanditgesellschaft
KRG	:	Kontrollratsgesetz

KRGBl	:	Kontrollratsgesetzblatt
KVStG	:	Kapitalverkehrsteuergesetz
Lfg.	:	Lieferung
LStDV	:	Lohnsteuer Durchführungsverordnung
NB	:	Neue Betriebswirtschaft
NJW	:	Neue juristische Wochenschrift
NWB	:	Neue-Wirtschafts-Briefe
OHG	:	Offene Handelsgesellschaft
OFH	:	Oberster Finanzgerichtshof
RAO	:	Reichsabgabenordnung
RFH	:	Reichsfinanzhof
RStBl	:	Reichssteuerblatt
Slg.	:	Sammlung
Sp.	:	Spalte
StAnpG	:	Steueranpassungsgesetz
StB	:	Der Steuerberater
StBJB	:	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	:	Die steuerliche Betriebsprüfung
StKRep	:	Steuerkongreß-Report
StRK	:	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StW	:	Steuer und Wirtschaft
Urt.	:	Urteil
WP	:	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	:	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	:	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	:	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

Literaturverzeichnis

1. Kommentare und Lexika

- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, Bd. 1: Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 1968
- Becker, E.: Das Einkommensteuergesetz - Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd. 2, Stuttgart 1928
- Becker, E.: RAO, Kommentar, 2. Aufl., Berlin 1922 und 5. Aufl., Berlin 1926
- Becker-Riewald-Koch: RAO, Bd. 1, Kommentar, 9. Aufl., Köln u.a. 1963
- Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, Bd. 1, Kommentar, 10. Aufl., München 1971
- Creifelds, C.: Rechtswörterbuch, München 1968
- Gablers Wirtschaftslexikon: Bd. 2, 8. Aufl., Wiesbaden 1971
- Hamann, A.: Das Grundgesetz, Kommentar, Darmstadt 1961
- Hermann-Heuer: Kommentar zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, 11. Aufl., Stand 1970, Köln/Marienburg
- Hübschmann-Hepp-Spitaler: AO, Kommentar, Köln Stand 1971
- Kühn, R.: AO, Kommentar, 9. Aufl., Stuttgart 1968
- Kühn-Kutter: AO, Kommentar, 10. Aufl., Stuttgart 1970
- Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, 10. Aufl., Stuttgart 1972
- von Mangoldt-Klein: Das Bonner Grundgesetz, Kommentar, Bd. 1, 2. Aufl., Berlin/Frankfurt 1957
- Strodthoff, B.: Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, WK-Reihe, Stand 1972, Frankfurt
- Tipke-Kruse: RAO, Bd. 2, Kommentar, Köln 1963
- Tipke-Kruse: RAO, Bd. 1 und 2, 6. Aufl., Stand 1970, Köln/Marienburg

2. Bücher und Einzelschriften

- Amonn, A.: Nationalökonomie und Philosophie, Berlin 1961
- Anderson, V.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, Heft 3 der Schriftenreihe: Steuerrecht und Steuerpolitik, Heidelberg 1965
- Aufermann, E.: Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden 1959
- Barske, K.: RAO, Stuttgart 1959
- Bauer, R.,
Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln/Opladen 1962
- Bayer, H.: Lohnpolitik und Lohntechnik heute, Berlin 1962
- Beinert, J.,
Böttcher, C.: Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, München/Berlin 1965
- Biergans, F.: Grenzkostenrechnung, Nürnberg 1968
- Bidlingmaier, J.: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, Wiesbaden 1968
- Blümich, F.: Betriebswirtschaftliche Beurteilung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Grundsätze der Gewinnrealisierung beim Tausch von Anteilsrechten, Berlin 1965
- Bundesministerium der Finanzen: Reform der RAO, Schriftenreihe des Bundesministeriums, Heft 13, Bonn 1970
- Böhmer, P.: Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, Düsseldorf 1958
- Böttcher, C.,
Beinert, J.: Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, München/Berlin 1965
- Bühler, O.: Steuerrecht, Bd. 1, 2. Aufl., Wiesbaden 1953
- Bühler, O.,
Scherpf, P.: Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1970
- Bühler, O.,
Strickrodt, G.: Steuerrecht, Bd. 1, 1. Halbbd., 3. Aufl., Wiesbaden 1959
- Eckhardt, W.,
Hillebrecht, A.: Problematik rückwirkender Steuergesetze, Reihe: Unternehmung und Steuer, Heft 3, Bonn 1960
- Engisch, K.: Einführung in das juristische Denken, Stuttgart 1956
- Enneccerus, L.,
Nipperdey, H.: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Allg. Teil, Bd. 1, 14. Aufl., Tübingen 1952

- Fäßler, K.: Betriebliche Mitbestimmung, Wiesbaden 1970
- Findeisen, K.: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923
- Gast, B.: Der Einfluß der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen, Düsseldorf 1957
- Gimmy-Le Coutre: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart 1964, Sammlung Poeschel Bd. 32
- Gnam, A.: Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Freiburg, Stand 1971 u. 1973
- Gutenberg, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958
- Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Die Produktion, 14. Aufl., Berlin u.a. 1968
- Gutenberg, E.: Untersuchungen über die Investitionsentscheidungen industrieller Unternehmen, Köln 1959
- Hartz, W.: Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne, ohne Jahresangabe
- Hax, K.: Substanzerhaltung der Betriebe, Köln/Opladen 1957
- Heinen, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Wiesbaden 1972
- Heinen, E.: Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966
- Heinen, E.: Handelsbilanzen, 7. Aufl., Wiesbaden 1974
- Heinen, E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1, 3. Aufl., Wiesbaden 1970
- Heinen, E.: Industriebetriebslehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1974
- Hensel, A.: Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin 1927
- von der Heyden, Körner, W.: Bilanzsteuerrecht in der Praxis, Herne/Berlin 1965
- Hill, W.: Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft, Zürich u.a. 1957
- Hillebrecht, A., Eckhardt, W.: Problematik rückwirkender Steuergesetze, Reihe: Unternehmung und Steuer, Heft 3, Bonn 1960
- von Ihering, R.: Der Kampf ums Recht, Ausgewählte Schriften, Hrsg.: Ch. Rusche, Nürnberg 1965
- Junger, M.: Die steuerliche Planung in der Unternehmung, Zürich/St. Gallen 1958

- Kaiser, J.: Auslegungsgrundsätze im Steuerrecht, Darmstadt 1960
- Kienzerle, W.: Die Beziehungen zwischen Betrieb und Haushalt des mittelständischen Einzelhändlers, Heft 20 der Schriften zur Einzelhandels- und Konsumtionsforschung, Stuttgart 1939
- Kilger, W.: Produktions- und Kostentheorie, Wiesbaden 1958
- Klis, M.: Überzeugung und Manipulation, Wiesbaden 1970
- Kobs, E.: Rückstellungen und Rücklagen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, 2. Aufl., Herne/Berlin 1968
- Kolbe, K.: Der Finanzbedarf, Düsseldorf 1959
- Körner, W.,
von der Heyden: Bilanzsteuerrecht in der Praxis, Herne/Berlin 1965
- Kosiol, E.: Kostenrechnung, Wiesbaden 1964
- Kosiol, E.: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Hamburg 1966
- Kosiol, E.: Leistungsgerechte Entlohnung, 2. Aufl., Wiesbaden 1962
- Kosiol, E.: Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953
- Kosiol, E.: Bausteine der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Methodologie, Grundlagen und Organisation, Berlin 1973
- Kottke, K.: Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Freiburg 1961
- Kötter, F.: ABC des Bilanzsteuerrechts, Herne/Berlin 1970
- Kruse, H.G.: Die Bilanzierung von Halb- und Fertigfabrikaten nach der Methode des Direct Costing, Wiesbaden 1967
- Kruse, H.W.: Steuerrecht, Allg. Teil, Berlin 1966
- Larenz, K.: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2. Aufl., Berlin u.a. 1969
- Layer, M.: Möglichkeiten und Grenzen der Anwendbarkeit der Dekunftsbeitragsrechnung im Rechnungswesen der Unternehmung, Berlin 1967
- Le Coutre-Gimmy: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Stuttgart 1964, Slg. Poeschel Bd. 32
- Leffson, U.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970
- Lehmann, B.: Liquidität und Liquiditätskontrolle, Herne/Berlin 1966

- Löffelholz, J.: Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Wiesbaden 1967
- Martin-Schneider-Zartmann: Familienunternehmen und Unternehmertestament, 3. Aufl., Heidelberg 1960
- Mayer, L.: Grundriß der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1965
- Mellerowicz, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, 12. Aufl., Slg. Göschen Bd. 1186/1186a, Berlin 1968
- Mellerowicz, K.: Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, 5. Aufl., Freiburg 1972
- Mennicken, A.: Das Ziel der Gesetzesauslegung, Bad Homburg u.a. 1970
- Moews, D.: Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren, Berlin 1969
- Moxter, A.: Methodologische Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre, Köln u.a. 1957
- Mutze, O.: Das Zivilrecht in der Steuer- und Wirtschaftspraxis, Köln 1962
- Neth, M.: Die Berechnung der Herstellungskosten als bilanzpolitisches Mittel, Düsseldorf 1971
- Nicklisch, H.: Die Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Stuttgart 1932
- Nipperdey, H.,
Enneccerus, L.: Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Allg. Teil, Bd. 1, 14. Aufl., Tübingen 1952
- Paulick, H.: Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, Köln u.a. 1971
- Paulsen, A.: Allgemeine Volkswirtschaftslehre II, Göschen Bd. 1170, Berlin 1958
- Pohmer, D.: Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958
- Polland, W.: Steuerrecht und Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte, Düsseldorf 1960
- Preiser, E.: Nationalökonomie heute, 7. Aufl., München 1967
- Radbruch, G.: Einführung in die Rechtswissenschaft, 11. Aufl., Stuttgart 1964
- Rose, G.: Betrieb und Steuern, 1. Buch: Die Ertragsteuern, Wiesbaden 1969, 2. Buch: Die Verkehrsteuern, Wiesbaden 1970

- Rose, G.: Die Steuerbelastung der Unternehmung, Wiesbaden 1973
- Ruth, R.,
Schmaltz, K.: Die neue Bilanz der AG in rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Beleuchtung, Berlin 1932
- Scherpf, P.: Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1970
- Schmalenbach, E.,
Bauer, R.: Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln/Opladen 1962
- Schmidt-Sudhoff, U.: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Wiesbaden 1967
- Schmitt, L.: Die Unternehmungsform in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, Heft 3 der Schriftenreihe der W. Rieger-Gesellschaft, München 1966
- Schneider, E.: Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. 1, 12. Aufl., Büttingen 1965, Bd. 2, 9. Aufl., Tübingen 1964
- Schneider-Martin-Zartmann: Familienunternehmen und Unternehmertestament, 3. Aufl., Heidelberg 1960
- Schönfeld, H.: Kostenrechnung, 4. Aufl., Slg. Poeschel Bd. 10, Stuttgart 1968
- Schumann, H.: Einführung in die Rechtswissenschaft, Wiesbaden 1959
- Seeliger, G.: Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stuttgart 1962
- Seicht, G.: Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien, Berlin 1970
- Seischab, H.: Betriebswirtschaftliche Grundbegriffe, 3. Aufl., Slg. Poeschel, Reihe 1, Stuttgart 1967
- Sellien, H.: Finanzierung und Finanzplanung, Wiesbaden 1962
- Seyffert, R.: Über Begriff, Aufgaben und Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Stuttgart 1957
- Siegfried, B.: Die Verhaltensweisen des Unternehmers gegenüber der Gewinnbesteuerung, Winterthur 1963
- Spangemacher, G.: Gewerbesteuer, Reihe Finanzkolleg, Bd. 1, 3. Aufl., Düsseldorf 1971
- Spohr, W.: Die Familiengesellschaft, Stuttgart 1932
- Strickrodt, G.,
Bühler, O.: Steuerrecht Bd. 1, 1. Halbbd., 3. Aufl., Wiesbaden 1959
- Stützel, W.: Bemerkungen zur Bilanztheorie, Wiesbaden 1967

- Tietz, B.: Bildung und Verwendung von Typen in der Betriebswirtschaftslehre, Köln u.a. 1960
- Tomfohrde, K.: Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Düsseldorf 1959
- von Torklus, R.: Analyse der Kapitalausstattung der deutschen Unternehmen auf der Grundlage der Einheitswertstatistik, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Beiträge zur Strukturforchung, Heft 8, Berlin 1969
- Ulrich, H.: Die Unternehmung als produktives, soziales System, 2. Aufl., Bern 1970
- van der Velde, K.: Herstellungskosten in der Kostenrechnung und in der Steuerbilanz, 3. Aufl., Stuttgart 1960
- Vormbaum, H.: Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, Slg. Poeschel, Bd. 44, Stuttgart 1966
- Voss, H.: Finanzstruktur und Liquidität, Düsseldorf 1966
- Wacke, G.: Die Beweislast der Familienunternehmen in Steuersachen, München/Berlin 1966
- Walb, E.: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926
- Weber, E.: Die Kategorien des ökonomischen Denkens, Berlin 1958
- Wehmeyer, J.: Die steuerliche Planung der Unternehmung, Düsseldorf 1967
- Wilser, O.: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960
- Wöhe, G.: Methodologische Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Meisenheim an der Glan 1959
- Wöhe, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1, Berlin u.a. 1966, 2. Aufl. und Bd. 2 1. Halbbd., 2. Aufl., Berlin u.a. 1965
- Zander, E.: Gehaltsfestsetzung in Wirtschaft und Verwaltung, Heidelberg 1965
- Zartmann-Martin-Schneider: Familienunternehmen und Unternehmertestament, 3. Aufl., Heidelberg 1960

3. Aufsätze, Berichte und Urteilsanmerkungen in Zeitschriften und Sammelwerken

- Albach, H.: Gewinnrealisierungen im Ertragsteuerrecht, StBJB 1970/71, S. 287-320
- Albach, H.: Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 199, S. 377-382
- Albert, H.: Probleme der Theoriebildung, in: Die Einheit der Gesellschaftswissenschaften, Hrsg.: Albert H., Tübingen 1964, S. 3-70
- Aprath, W.: Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, FS f. Spitaler A., Hrsg. G. Thoma, Köln 1958, S. 125-134
- Barske, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, NWB 1971, Fach 2, S. 2245-2256
- Bähr, G.: Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb bei privater Errichtung, Vermietung und/oder Veräußerung von Kaufeigenheimen und Eigentumswohnungen, DStR 1969, S. 617-626
- Becker, E.: Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1935, Teil 1, Sp. 363-390
- Becker, E.: Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet, StW 1939, Teil 1, Sp. 745-770
- Beinert-Böttcher: Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, DB 1963, S. 1405-1408
- Birkholz, H.: Nochmals: Die Obergrenze aktivierungsfähiger Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 745 f.
- Blencke: Anmerkung zum Urteil R 428, StRK StAnpG § 1
- Boettcher, E.: Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, StW 1965, S. 35-58
- Börnstein, U.: Die Fertigungskosten als Teil der Herstellungskosten, DB 1959, S. 353-356
- Borstelmann: Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, Info 1962, S. 290-297
- Bopp, G.: Scheingeschäfte, mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS f. Spitaler A., Hrsg.: Felix G., Stuttgart 1958, S. 132-150

- Böttcher-Beinert: Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, DB 1963, S. 1405-1408
- Boukes-Kremer, u.a.: Zur Bewertung der Vorräte bei der Einheitsbewertung, WP 1965, S. 65-74
- Boyens: Die Organtheorie im Gewerbesteuerrecht, DStZ 1932, S. 363-369
- Brandt, H.J.: Zur Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, BB 1970, S. 1293-1297
- Brockhoff, H.: Grundlagen und Grenzen der Typisierung im Einkommensteuerrecht, StBJB 1963/64, S. 317-346
- Budäus, D.: Betriebswirtschaftslehre und Wissenschaftstheorie, ZfB 1972, S. 373-375
- Bühler, O.: Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht, in: Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre, FS f. Walb E., Hrsg.: Diehl u. Bühler, Leipzig 1940, S. 5-28
- Bühler, O.: Der Rechtsgrund im deutschen und internationalen Steuerrecht, StW 1948, Sp. 559-584
- Bühler, O.: Jüngste steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Wechselwirkungen, ZfB 1950, S. 47-51
- Burschberg, J.: Die Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Steuerrecht, DB 1968, S. 1038-1041
- Coing, H.: Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Hrsg.: Raiser, L. u.a., Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd. 33, Berlin 1964, S. 1-7
- Döllerer, G.: Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, S. 1405-1409
- Ebert, D.: Mißbrauchstatbestände und wirtschaftliche Betrachtungsweise, BB 1957, S. 673-675
- Eckhardt, W.: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StBJB 1961/62, S. 77-141
- Eisenberg: Willensentscheidungen, FR 1965, S. 103-106
- Erhard, F.: Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, StBp 1966, S. 101-105

- Fischer, L.: Die Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1970, S. 313-318
- Flick, H.: Der Rechtsschutz im britischen Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Hrsg.: Felix G., Düsseldorf 1960, S. 369-397
- Flume, W.: Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, StBJB 1967/68, S. 63-94
- Flume, W.: Rückstellungen in der Bilanz - eine Buchbesprechung, DB 1961, S. 211
- Flume, W.: Die Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1958, S. 1045-1054
- Frank, D.: Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen Herstellungskosten aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, S. 180-181
- Friedlaender, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1049-1053
- Friedrich, W.: Aktivierung in der Steuerbilanz bei handelsrechtlichem Aktivierungsverbot?, BB 1958, S. 921-924
- Fritsch: Zweckmäßigkeits- oder Rechtsentscheidung, FR 1957, S. 25 f.
- Fritz, J.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: Die Handelshochschule, Bd. 4, Berlin/Wien 1928, S. 1032-1165
- Fürst, R.: Die Steuern als Objekt betriebswirtschaftlicher Forschung, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS f. Spitaler A., Hrsg.: Felix, Düsseldorf 1960, S. 87-110
- Gast, B.: Das Präjudiz als Rechtsquelle im Steuerrecht, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS f. Spitaler, Hrsg.: Felix, G., Düsseldorf 1960, S. 111-123
- Götze, H.: Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik, WP 1961, S. 601-607
- Grandell, A.: Über die Liquiditäts- und Finanzprobleme des Unternehmers, in: Verantwortliche Buchführung, FS f. G. Fischer, Hrsg. Gaugler, Stuttgart 1969, S. 65-73
- Grass, A.: Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, StKRep 1964, S. 189-210

- Grossmann, H.: Der Kausalzusammenhang zwischen Wirtschaft und Steuer, ZfhF 1950, S. 61-81
- Grund, W.: Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen, StBJB 1966/67, S. 19-74
- Gutenberg, E.: Zum Methodenstreit, ZfhF 1953, S. 327-355
- Haase, G.: Leistung und Lohn, in: Industrielle Produktion, Hrsg.: Agthe K. u.a., Baden-Baden u.a. 1967, S. 291-304
- Hartz, W.: Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Ziele - Wege - Grenzen, StBJB 1965/66, S. 75-134
- Hartz, W.: Die kollidierenden Interessen des Steuerfiskus und der Steuerpflichtigen, StBJB 1955/56, S. 83-121
- Hasenack, W.: Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, BFuP 1953, S. 266-292
- Haussmann, F.: Für und wider die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" im Steuerrecht, StW 1931, Sp. 738-774
- Heidrich, J.: Steuer-Urteile auf der Grundlage unbestätigter Erfahrungssätze?, FR 1959, S. 507-512
- Heinen, E.: Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre, in: Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, Tagungsbericht des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaftslehre e.V. Bd. 1, Berlin 1971, S. 21-37
- Hermann, H.: Neuerungen in der Rechtsprechung des BFH zur Mitunternehmerschaft minderjähriger Kinder bei Familiengesellschaften, FR 1973, S. 389-393
- Herzig, N.: Zum Begriff der Herstellungskosten, BB 1970, S. 116-120
- Hessdörfer, L.: Die Dreiteilung der Gewalten und der BFH, StBJB 1956/57, S. 53-103
- Hruschka, E.: Betrieb, Betriebswirtschaft und Unternehmung, in: Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaftslehre, Hrsg.: Bratitsch und Vodrazka, Wien 1965, S. 38-52
- Hoffmann, F.: Die Gewinnverwirklichung bei gewerblichen Betrieben in der neuesten Rechtsprechung des BFH, DStZ A 1962, S. 106-109
- Hoffmann, F.: Anmerkung zu BFH Urt. vom 2.10.1963, FR 1964, S. 152 f.

- Hoffmann, F.: Buchführungs- und Bilanzierungsprobleme in der Rechtsprechung des BFH, StW 1970, Sp. 651-682
- Hoffmann, F.: Die dynamische Bilanz im Steuerrecht, StBJB 1954/55, S. 19-43
- Hopfenmüller, T.: Privatrecht und Steuerrecht, BB 1959, S. 965-969
- Hopfenmüller, T.: Zur Begrenzung der Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, FS f. Spitaler, Hrsg.: Thoma G. u. Niemann U., Köln 1965, S. 119-138
- Hopfenmüller, T.: Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen, StBJB 1961/62, S. 237-260
- Hörstmann, F.: Der Herstellungskostenbegriff im Wandel des unternehmerischen Kostendenkens und der steuerrechtlichen Beurteilung, StBJB 1968/69, S. 395-428
- Hübschmann: Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, FS f. Spitaler, Hrsg.: Thoma G., Köln 1958, S. 107-123
- Jacobi, B.: Die Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, FR 1970, S. 204-210
- Jaenke, G.: Rechtssicherheit im Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Hrsg.: Felix G., Düsseldorf 1960, S. 43-91
- Jahn: Einige Anmerkungen zum StAnpG vom 16.10.1934, Industrie und Steuer 1935 I, S. 1 ff.
- Judeich, W.: Die Grenzen der privaten und der gewerblichen Tätigkeit im Einkommensteuerrecht, WP 1954, S. 329-330
- Kaiser, J.: Über die pseudowirtschaftliche Betrachtungsweise durch die Typisierungslehre, StW 1961, Sp. 269-280
- Keuck, B.: Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften (Teil II), DB 1972, S. 643-646
- Kleinsorge, W.: ABC der Betriebsausgaben, DB 1962, Beilage Nr. 14
- Koch, H.: Über eine allg. Theorie des Handelns, in: Zur Theorie der Unternehmung, FS f. Gutenberg, Hrsg.: Koch H., Wiesbaden 1962, S. 367-423

- Koller, H.: Zur Kritik der Gewinnmaximierung als Unternehmungsziel in der betriebswirtschaftlichen Theorie, in: Probleme der Unternehmungsführung, FS f. Sieber H., Hrsg.: Koller H. und Kicherer P., München 1971, S. 77-91
- Körner, W.: Vereinheitlichung des Bilanzsteuerrechts mit Hilfe der dynamischen Bilanzauffassung, BB 1964, S. 798-803
- Körner, W.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bilanzsteuerrecht, BB 1974, S. 797-802
- Kremer-Boukes: Zur Bewertung der Vorräte bei der Einheitsbewertung, WP 1965, S. 65-74
- Kruse, H.: Was kann im Steuerrecht unter "folgerichtiger Entscheidung" verstanden werden?, StW 1958, Sp. 145-170
- Kruse, H.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrsteuern, in: FS f. Paulick, H., ohne Titel, Hrsg.: Kruse, Köln 1973, S. 403-414
- Kuhn, K.: Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, NB 1967, S. 9-19
- Langenmayer, H.: Unternehmer und Mitunternehmer im Einkommensteuerrecht, DStZ A 1969, S. 209-211
- Langermann, R.: Zur Bewertung von Fertigerzeugnissen bei Unterbeschäftigung, DB 1964, S. 1787-1789
- Längsfeld, H.: Das StÄndG 1960, DB 1960, S. 852-859
- Lausberg, F.: Zum Problem der Steuersystemkonzeption aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfB 1972, S. 421-438
- Le Coutre, W.: Dynamische Bilanz und Steuerbilanz, in: Handelsbetrieb und Marktforschung, FS f. Ruberg C., mit Beiträgen v. Altbach u.a., Wiesbaden 1962, S. 149-169
- Linhardt, H.: Die Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1955, S. 129-141
- Linhardt, H.: Der Betrieb als Kapitalanlage oder als lebende Einheit, ZfB 1954, S. 257-270
- Lion, M.: Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, StW 1931, Sp. 609-644
- Littmann, E.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, WP 1951, S. 78-82
- Littmann, E.: Gewinnverteilung bei Familienkommanditgesellschaften in einkommensteuerlicher Sicht, Info 1972, S. 25-29

- Lohmann, M.: Zur Problematik der goldenen Bilanzregel, WP 1959, S. 141-148
- Löhlein, R.: RFH und Interessenjurisprudenz, StW 1933, Teil I, Sp. 1355-1375
- Löhlein, R.: Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung, StW 1962, Sp. 385-392
- Löhlein, R.: Die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung, in: Zur Besteuerung der Unternehmung, FS f. Scherpf, P., Hrsg.: Hintner u. Linhardt, Berlin 1968, S. 347-367
- Meilicke, H.: Jüngste Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht, StBJB 1965/66, S. 141-173
- Messmer, K.: Die durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung, BB 1970, S. 1057-1066
- Mette, W.: Die Herstellungskosten in der Steuerbilanz bei Unterbeschäftigung, DB 1963, S. 1062-1063
- Müller, H.: Zur Bindung des RFH an seine Rechtsprechung, StW 1961, Sp. 683-700
- Mutze, O.: Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967, S. 169-174
- Mutze, O.: Ist die Weiterbildung der dynamischen Bilanzlehre durch die Steuerbehörden berechtigt?, StBp 1962, S. 38-42
- Niemann, U.: Herstellungskosten, Bericht über eine Podiumsdiskussion, StBJB 1968/69, S. 429-437
- Niemann, U.: Sind die Sachverhaltsfeststellungen in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH bedenkenfrei?, Bericht über eine Podiumsdiskussion, StBJB 1964/65, S. 471-475
- Paulick, H.: Steuereinsparung und Steuerumgehung, StBJB 1963/64, S. 371-414
- Paulick, H.: Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, DB 1968, S. 1867-1870
- Paulick, H.: Immaterielle Wirtschaftsgüter und Posten der Rechnungsabgrenzung, Teil I, FR 1968, S. 449-456
- Raffée, H.: Der private Haushalt als Forschungsobjekt der Betriebswirtschaftslehre, ZfbF 1966, S. 179-195

- Raiser, L.: Die Konzernbildung als Gegenstand rechts- und wirtschaftswissenschaftlicher Untersuchungen, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Hrsg.: Raiser L. u.a., Schriften des Vereins f. Socialpolitik, Bd. 33, Berlin 1964, S. 51-56
- Riebel, P.: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF 1959, S. 213-238
- Riebel, P.: Die Fragwürdigkeit des Verursachungsprinzips im Rechnungswesen, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, FS f. Krüger, G., Hrsg. Layer u. Strebel H., Berlin 1969, S. 49-64
- Risse, W.: Die methodologische Bedeutung der Morphologie der Einzelwirtschaften für die Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1970, S. 547-556
- Rose, G.: Über den gegenwärtigen Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die Steuerpraxis, FR 1966, S. 467-470
- Rose, G.: Die Rechtsprechung des BFH zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, FR 1968, S. 433-437
- Saage, G.: Die Bedeutung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung, DB 1968, S. 407-412
- Scherpf, P.: Entwicklung und Zukunft der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Hilfsmittel der Unternehmungspolitik, FS f. Aufermann E., Hrsg.: Heinen E., Wiesbaden 1958, S. 92-100
- Scherpf, P.: Zur Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, NB 1959, S. 61-65
- Schiffbauer, S.: Die Typisierungslehre im Steuerrecht, StBJB 1953/54, S. 178-206
- Schmölders, G.: Der private Haushalt als Gegenstand der Verhaltensforschung, in: Die Finanzen des privaten Haushalts, FS f. W. Kaminsky, Hrsg.: Schneider F., Frankfurt 1969, S. 45-56
- Schneider, D.: Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung, ZfhF 1967, S. 206-230
- Schönnenbeck, H.: Die Abhängigkeit der aktivierungsfähigen Herstellungskosten von der Unternehmungslage, DB 1963, S. 1616-1619

- Schultz, R.: Betriebswirtschaftliche Aspekte einer Gewinnbeteiligung der Belegschaft, in: Hamburger Jahrbuch f. Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, Tübingen 1968, S. 298-317
- Schulze zur Wiesche, D.: Die Gewinnverteilung bei einer Personengesellschaft, DB 1970, S. 1893-1902
- Schumann, H.: Die Rechtsprechung des BFH zur Begründung der Mitunternehmerschaft, StB 1972, S. 209-212
- Schwantag, K.: Eigenkapital als Risikoträger, ZfhF 1963, S. 217-231
- Schwarz, H.: Erkenntnisse verschiedener wissenschaftlicher Disziplinen und Unternehmensführung, in: Wissenschaftliche Betriebsführung und Betriebswirtschaftslehre, FS f. R. Schnutenhaus, Hrsg.: Kroeber-Riel u. Meyer W., Berlin 1969, S. 89-98
- Sigloch, H.: Einzelfragen der Erbschaftsteuer und der Verkehrsteuern, besonders der Gesellschaftsteuer, in methodischer Sicht, JFStR 1971/72, S. 222-269
- Spanner, H.: Zum Verhältnis des Steuerrechts zum bürgerlichen Recht, in: Verfassung, Verwaltung, Finanzen, FS f. Wacke, G., Hrsg.: K. Vogel und Tipke K., Köln 1972, S. 181-192
- Spitaler, A.: Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StBJB 1949, S. 267-307
- Spitaler, A.: Die Grenzen der Auslegung im Steuerrecht, BB 1956, S. 7-10
- Spitaler, A.: Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre, StBJB 1956/57, S. 105-145
- Spitaler, A.: Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im deutschen Steuerrecht, StBJB 1957/58, S. 143-164
- Spitaler, A.: Wandlungen im Steuerrecht, StBJB 1960/61, S. 379-430
- Spitaler, A.: Die Rechtslage nach den Urteilen des BVerfG zur Gewerbesteuer und zu den Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten, BB 1962, S. 421-424
- Spitaler, A.: Die Rechtsprechung des BVerfG zur Frage der Rückwirkung belastender Steuergesetze, StW 1962, Sp. 137-146
- Spitaler, A.: Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht, DStR 1962, S. 29-33

- Spitaler, A.: Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StBJB 1962/63, S. 405-436
- Steinberg, W.: Die Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrages für das Steuerrecht, DStZ A 1958, S. 41-44
- Steinberg, W.: Zur Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, StBp 1961, S. 181-190
- Streck, M.: Die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmernschaften, FR 1973, S. 461-470
- Stüdemann, K.: Rechtsunsicherheit als betriebswirtschaftliches Problem, in: Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, Tagungsbericht des Verbandes der Hochschullehrer f. Betriebswirtschaft e.V., Berlin 1971, S. 101-132
- Stützel, W.: Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Hrsg.: Raiser L. u.a., Schriften des Vereins zur Socialpolitik, Bd. 33, Berlin 1964, S. 27-50
- Sudhoff, H.: Gesellschafter und kein Mitunternehmer?, FR 1968, S. 184-194
- Swoboda, P.: Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik der Kapitalgesellschaften, ZfbF 1967, S. 1-16
- Theis, J.: Zur Frage der Gewinnverwirklichung, FR 1953, S. 242-243
- Theis, J.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DB 1954, S. 749 f.
- Theis, J.: Die einkommensteuerliche Beurteilung von Realteilungen, FR 1963, S. 220-223
- Thiel, R.: Wirtschaftliche Betrachtungsweise - ja oder nein?, in: Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis, FS f. Spitaler A., Hrsg.: Thoma G. und Niemann U., Köln 1965, S. 195-206
- Thiel, R.: Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StBJB 1963/64, S. 161-206
- Thiel, R.: Der Sachverhalt im Steuerrecht, FR 1964, S. 418-421

- Thoma, G.: Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, FS f. Bühler O., Hrsg.: Spitaler A., Köln 1954, S. 233-247
- Thoma, G.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht, StBBJ 1966/67, S.9-17
- Thoma, G.: Hat die Steuerrechtsprechung die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zu berücksichtigen?, WP 1967, S. 233-235
- Thoma, G.: Wer ist gewerblich tätig im Sinne des Einkommensteuerrechts und Gewerbesteuerrechts?, BB 1968, S. 1239-1242
- Tipke, K.: Zur Reform der AO, FR 1970, S. 240-244
- van der Velde, K.: Die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, ZfHf 1950, S. 467-480
- van der Velde, K.: Herstellungskosten in neuester Sicht, DB 1969, S.1213-1221
- Vellguth, H.: Das Modell in der betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis - gestern und heute, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, FS f. Rätch H., Hrsg.: Mellerowicz u. Bankmann, Stuttgart 1966, S. 69-82
- Veit, O.: Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaft, in: Das Verhältnis der Wirtschaftswissenschaften zur Rechtswissenschaft, Soziologie und Statistik, Hrsg.: Raiser L. u.a., Schriften des Vereins f. Socialpolitik, Bd. 33, Berlin 1964, S.8-11
- Vogel, K.: Zum Verhältnis Handelsrecht - Steuerrecht, StKRep 1963, S. 117-139
- Vogt, F.: Der Zweck als Auslegungsregel, FR 1957, S. 145-146
- Voss, A.: Vom Primat des Zweckmäßigen, FR 1957, S. 241 f.
- Wacker, H.: Methodologisch-systematische Probleme des Revisions- und Treuhandwesens sowie der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, BFuP 1970, S. 321-352
- von Wallis, H.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, FS f. Bühler O., Hrsg.: Spitaler A., Köln 1954, S. 259-277
- Weinsheimer, W.: Die Zulässigkeit des bewußten Entscheidens gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, FS f. Spitaler A., Hrsg.: Felix G., Düsseldorf 1960, S. 294-302

- Wenz, H.: Steuerrecht und Privatrecht, in: Staats- und verwaltungswissenschaftliche Beiträge, hrsg. von der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, Stuttgart 1959, S. 299-317
- Wittneben, A.: Was hat Vorrang: Rechtssicherheit oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung?, StBJB 1960/61, S. 37-61
- Wöhe, G.: Bildung, Auflösung und Übertragung stiller Rücklagen im Steuerrecht aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfHf 1966, S. 98-117
- Wolf, K.: Lohn und Leistung, in: Lohnpolitik und Lohntechnik heute, Hrsg.: Bayer H., Berlin 1962, S. 141-149
- Wolff, G.: Zur "Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, DB 1973, S. 95 f.
- Wollny, P.: Abweichung von Gewinnverteilungsabreden, DStR 1970, S. 295-298
- Zitzlaff: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DStZ 1932, S. 354-359

4. Dissertationen

- Brandt, H.J.: Die "Beurteilung von Tatbeständen" im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes, Diss. Hamburg 1967
- Brockmann, K.: Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen, Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht, Diss. Köln 1964
- Buchen, P.: Rechtsermittlung und Rechtsanwendung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der ertragsteuerlichen Behandlung der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, Diss. Düsseldorf 1970
- Esser, C.: Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht - Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sogenannten "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", Diss. Würzburg 1966
- Glöckner, H.: Über das Finden von Begriffen, Diss. Berlin 1962
- Huber-Krebs, H.: Konformität von Privatrecht und Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Grunderwerbsteuerrechts, Diss. München 1966

- Knödler, W.: Hilfswerte der Ertragsaufteilung auf die Produktionsfaktoren bei der Erfolgsbeteiligung, Diss. München 1969
- Lukas, H.: Steuereinsparung und Steuerumgehung - Ein Beitrag zur Abgrenzung beider Erscheinungsformen auf dem Gebiete des Steuerrechts, Diss. Mannheim 1962
- Metzler, E.: Zur Problematik der Sätze "in dubio pro fisco" und "in dubio contra fiscum", Diss. Tübingen 1959
- Paul, W.: § 34 Abs. 2 EStG 1957 und die Besteuerung der von freiberuflich tätigen Rechtsanwälten und Ärzten erstatteten Gutachten, Diss. Bochum 1959
- Raue, N.: Das Verhältnis zwischen Mißbrauchstatbestand und wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss. Essen 1964
- Schubert, H.: Zur Einbeziehung von Steuern in die Theorie der Unternehmung, Diss. München 1970
- Voigt, L.: Entscheidungen gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes, Diss. Göttingen 1967

5. Urteile und Gutachten

Finanzgerichte:

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:	Seite:
25.6.1920	II D 4/20	Slg RFH Bd. 3	246
27.4.1921	IV aC 1/21	Slg RFH Bd. 5	228
31.3.1922	I A 10/22	Slg RFH Bd. 9	167
31.5.1922	IV A 123/22	Slg RFH Bd. 9	347
15.12.1922	I A 20/22	Slg RFH Bd. 11	157
24.1.1923	IV aA 70/22	Slg RFH Bd. 11	219
10.4.1929	V A 861/28	RStBl 1929	375
30.1.1930	I A 226/29	RStBl 1930	148
12.9.1933	VI A 652/32	RStBl 1933	1240
11.7.1934	VI A 500-501/33	RStBl 1934	979
14.9.1935	VI A 899/34	RStBl 1935	1569
10.6.1936	I A 2/36	RStBl 1936	806
11.8.1937	VI A 481/37	RStBl 1937	1113
9.3.1938	VI 81/38	RStBl 1938	643
4.1.1939	VI 719/38	RStBl 1939	297
4.2.1939	Gr. D 7/38	RStBl 1939	321
6.9.1939	VI 231/38	RStBl 1939	1008
5.3.1940	I 67/39	RStBl 1940	683
10.4.1940	VI 754/39	RStBl 1940	595
4.6.1940	III 74/39	RStBl 1940	1067
26.8.1943	II 47/43	RStBl 1943	814
28.2.1948	I 10/47	StW 1948	Rspr.Urt. Nr. 5
7.5.1951	III 145/50 S	BStBl 1951 III	118
22.8.1951	IV 246/50 S	BStBl 1951 III	181
26.10.1951	II 136/50 U	BStBl 1951 III	239
17.5.1952	I 4/52 U	BStBl 1952 III	208

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:	Seite:
5.5.1953	I D 2/53 S	BStBl 1953 III	224
7.7.1953	I 57/53 U	BStBl 1953 III	268
3.9.1953	II 7/53 U	BStBl 1953 III	283
8.9.1953	I 57/52	BStBl 1953 III	344
30.10.1953	V 117/53 S	BStBl 1953 III	366
12.1.1954	I 88/53 U	BStBl 1954 III	101
28.1.1954	IV 255/53 U	BStBl 1954 III	109
15.7.1954	IV 399/53 U	BStBl 1954 III	251
28.4.1954	II 186/53 U	BStBl 1954 III	176
13.5.1954	IV 197/53 U	BStBl 1954 III	225
30.7.1954	I 62/53 U	BStBl 1954 III	310
9.9.1954	IV 574/53 U	BStBl 1954 III	317
7.10.1954	IV 405/53 U	BStBl 1955 III	17
1.12.1954	II 204/54 U	BStBl 1955 III	47
12.5.1955	V 85/54 U	BStBl 1955 III	215
13.9.1955	I 246/54 U	BStBl 1955 III	320
11.10.1955	I 47/55 U	BStBl 1955 III	397
11.11.1955	III 126/55 S	BStBl 1955 III	395
22.11.1955	I 139/54 S	BStBl 1956 III	4
6.12.1955	I 193/55	BStBl 1956 III	17
14.2.1956	I 216/55 U	BStBl 1956 III	233
29.5.1956	I 39/56 S	BStBl 1956 III	226
20.7.1956	II 113/56	EFG 1956	396
25.9.1956	I 256/55 U	BStBl 1957 III	2
6.11.1956	VzD 2/56 S	BStBl 1956 III	356
27.11.1956	I D 1/56 S	BStBl 1957 III	139
19.12.1956	I 15-18/54	EFG 1957	146
26.2.1957	I 196/56 U	BStBl 1957 III	160
12.7.1957	VI 3/56 U	BStBl 1957 III	289
23.7.1957	I 50/55 U	BStBl 1957 III	306

Datum :	Aktenzeichen:	Fundstelle:	Seite:
13.8.1957	I 46/57 U	BStBl 1957 III	350
22.11.1957	VI 2/54 U	BStBl 1958 III	42
3.12.1957	I 231/56 S	BStBl 1958 III	27
5.8.1958	I 70/57 U	BStBl 1958 III	392
14.8.1958	I 39/57 U	BStBl 1958 III	409
17.10.1958	V 5/58 U	Slg. BFH Bd. 67	529
4.11.1958	I 141/57 U	BStBl 1959 III	50
16.12.1958	I D 1/57 S	BStBl 1959 III	30
13.1.1959	I 44/57 U	BStBl 1959 III	197
22.9.1959	I 51/59 U	BStBl 1961 III	1
14.1.1960	IV 108/58	BStBl 1960 III	137
26.1.1960	I D 1/58 S	BStBl 1960 III	191
2.2.1960	I 132/59 U	BStBl 1960 III	106
30.6.1960	II 254/57 U	BStBl 1960 III	348
15.7.1960	III 114/57 U	BStBl 1960 III	400
28.1.1961	I 25/61 U	BStBl 1961 III	252
3.10.1961	I 200/59 S	BStBl 1961 III	567
10.1.1961	II 13/61 U	BStBl 1962 III	133
29.3.1962	VI 105/61 U	BStBl 1962 III	304
25.5.1962	I 155/59 U	BStBl 1962 III	351
26.6.1962	I 188/61 S	BStBl 1962 III	399
1.8.1962	II 156/57	BStBl 1962 III	472
30.8.1962	II 207/57 U	BStBl 1962 III	445
25.9.1962	I 253/60 U	BStBl 1963 III	85
2.10.1962	I 256/61 U	BStBl 1962 III	513
26.10.1962	II 72/59	HFR 1963	142
14.11.1962	II 97/60 U	BStBl 1962 III	44
7.12.1962	VI K6 64/62	EFG 1963	348
24.1.1963	II 195/58 U	BStBl 1963 III	213
22.5.1963	II 268/60 U	BStBl 1963 III	382

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:	Seite:
7.11.1963	IV 335/61 U	BStBl 1964 III	61
22.11.1963	VI 178/62 U	BStBl 1964 III	74
17.12.1963	I 135-137/62	FFG 1964	116
31.1.1964	VI 337/62 S	BStBl 1964 III	240
22.4.1964	II 246/60 U	BStBl 1964 III	334
9.10.1964	VI 201/63	BStBl 1965 III	13
17.11.1964	VI 319/63 U	BStBl 1965 III	260
10.2.1966	V 105/63	BStBl 1966 III	257
15.2.1966	I 103/63	BStBl 1966 III	468
2.3.1966	II 113/61	BStBl 1966 III	509
23.9.1966	VI 147/65	BStBl 1967 III	73
21.12.1966	II 149/63	HFR 1967	191
16.2.1967	IV R 62/66	BStBl 1967 III	222
30.5.1967	II 68/62	BStBl 1967 III	473
15.11.1967	IV R 139/67	BStBl 1968 II	152
30.11.1967	IV 39/65 U	BStBl 1968 II	265
30.1.1968	II 33/63	StRK § 1 StAnpG	R 415
11.7.1968	IV 139/63	BStBl 1968 II	775
24.10.1968	IV R 139/68	BStBl 1970 II	411
12.12.1968	II B 35/68	BStBl 1969 II	173
18.6.1969	I R 187/66	BStBl 1969 II	578
9.10.1969	IV 294/64	BStBl 1970 II	320
3.12.1969	II 162/65	BStBl 1970 II	279
10.12.1969	I R 43/67	Slg. BFH Bd. 98	30
22.1.1970	IV 85/65	BStBl 1970 II	413
22.1.1970	IV R 178/68	BStBl 1970 II	416
26.1.1970	IV R 144/66	BStBl 1970 II	264
15.10.1970	IV R 134/70	BStBl 1971 II	262
18.12.1970	IV R 99/67	BStBl 1971 II	237
28.1.1971	IV 127/64	BStBl 1971 II	662

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:	Seite:
2.11.1971	VIII R 1/71	StRK § 1 StAnpG	R 444 b
25.2.1972	I 306/72 E	EFG 1972	537
29.5.1972	GrS 4/71	Slg. BFH Bd. 106	504
17.1.1973	I R 191/72	BStBl 1973 II	260
1.2.1973	IV R 61/72	StRK § 15 Ziff. 2 EStG R 67	
4.6.1973	IV R 26/69	StRK § 15 Ziff. 2 EStG R 76	

Sonstige Urteile:

Datum:	Aktenzeichen:	Fundstelle:	Seite:
2.10.1931	VII 564/30	RGZ 133	290
17.10.1933	II 108/33	RGZ 142	36
21.5.1952	2 BvH 2/52	BVerfGE 1	299
30.11.1955	1 BvO 2/52	BVerfGE 4	358
8.1.1959	1 BvR 425/52	BVerfGE 9	83
11.7.1961	1 BvR 845/58	BVerfGE 13	331
24.1.1962	1 BvR 232/60	BVerfGE 13	318
11.11.1964	1 BvR 488/62	BVerfGE 18	224
10.10.1969	2 BvL 1/59	BVerfGE 13	153
22.7.1970	1 BvR 285/66	BVerfGE 29	104

Gesetzesblätter:

KRG Nr. 12	vom 11.2.1946	KRGBl 1946	Seite 60
Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden	vom 16.6.1964	BStBl 1964 I	Seite 384
Gesetz zur Änderung des KVStG und anderer Gesetze	vom 23.12.1971	BGBI 1971 I	Seite 2134

Lebenslauf

Name: Hans Maerz

Geboren: am 24.12.1946 in München

Eltern: Hans Maerz und Philippine Maerz, geb. Schneider
Vater verstorben seit 6.9.1970

Familienstand: verheiratet seit 20.8.1971 mit Dorothee Maerz,
geb. Auer

Schulen: Sept. 1953 - Juni 1957 Volksschule am Winthirplatz,
München
Sept. 1957 - Juni 1966 Rupprecht-Gymnasium München
19.7.1966: Reifeprüfung

Bundeswehr: 1.10.1966 - 31.3.1968

Studium: SS 1968 - WS 1972/73 Betriebswirtschaftslehre an der
Ludwig-Maximilians-Universität
München
Seit 1.2.1973 Arbeit an der Dissertation

München, den 11. März 1975

